LEFTER CHIRICĂ

Curs complet de contabilitate și fiscalitate

vol. V

EDITURA ECONOMICĂ

1423

Conf. univ. dr. **LEFTER CHIRICĂ**

CURS COMPLET DE CONTABILITATE ŞI FISCALITATE

Vol. V

Vol. V 39426

ALE

CUPRINS

Prefaţă 11

Capitolul V - CONTABILITATEA TREZORERIEI AGENŢILOR ECONOMICI 13

V 1 Caracterizarea generală şi gestiunea trezoreriei 13

V 2 Contabilitatea trezoreriei agenţilor economici 22

V. 2. 1. Contabilitatea titlurilor de plasament 25

V. 2. 1. 1. Contabilitatea acţiunilor proprii 28

V. 2. 1. 2. Contabilitatea acţiunilor achiziţionate de la alte societăţi comerciale 32

V. 2. 1. 3. Contabilitatea obligaţiunilor emise şi răscumpărate 38

V. 2. 1. 4. Contabilitatea obligaţiunilor 50

V. 2. 1. 5. Contabilitatea altor titluri de plasament şi creanţelor asimilate 53

V. 2. 1. 6. Contabilitatea vărsămintelor de efectuat pentru titluri de plasament 57

V. 2.2. Contabilitatea decontărilor prin conturi la bănci 59

V. 2. 2. 1. Contabilitatea valorilor de încasat 60

V. 2. 2. 2. Contabilitatea decontărilor prin conturile curente la bănci 67

V. 2. 2. 2. 1. Contabilitatea conturilor curente la bănci în lei 68

V. 2. 2. 2. 2. Contabilitatea conturilor curente la bănci în devize 72

V. 2. 2. 2. 3. Contabilitatea sumelor în curs de decontare 75

V. 2. 2. 2. 4. Contabilitatea carnetelor de cecuri cu limită de sumă 77

V. 2. 2. 3. Contabilitatea dobânzilor bancare pentru disponibilităţile băneşti din conturile curente 79

V. 2. 2. 4. Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt 86

V. 2. 3. Contabilitatea decontărilor în numerar 92

V. 2. 3. 1. Contabilitatea decontărilor în numerar 94

V. 2. 3. 2. Contabilitatea altor valori asimilate banilor 101

V 2. 4. Contabilitatea acreditivelor şi avansurilor de trezorerie 104

V. 2. 4. 1. Contabilitatea acreditivelor 105

V. 2. 4. 2. Contabilitatea avansurilor de trezorerie 110

V. 2. 5. Contabilitatea viramentelor interne 113

V. 2. 6. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea conturilor de trezorerie 116

Capitolul VI - CONTABILITATEA CHELTUIELILOR 119
VI. 1. Cadrul legal privind contabilitatea cheltuielilor 119
VI. 2. Contabilitatea cheltuielilor cu materii prime, materiale şi mărfuri 125
VI. 2. 1. Contabilitatea cheltuielilor cu materiile prime 126
VI. 2.2. Contabilitatea cheltuielilor cu materialele consumabile 131
VI. 2. 3. Contabilitatea cheltuielilor privind obiectele de inventar 140
VI. 2. 4 Contabilitatea cheltuielilor cu baracamentele şi amenajările provizorii 144
VI. 2. 5 Contabilitatea cheltuielilor privind materialele nestocate 148
VI. 2. 6. Contabilitatea cheltuielilor privind energia şi apa 151
VI. 2.7. Contabilitatea cheltuielilor cu animalele şi păsările 153
VI. 2. 8. Contabilitatea cheltuielilor privind mărfurile 160
VI. 2. 9. Contabilitatea cheltuielilor privind ambalajele 171
VI. 3. Contabilitatea cheltuielilor cu lucrările şi serviciile executate de terți 173
VI. 3. 1. Contabilitatea cheltuielilor de întreținere şi reparații 174
VI. 3. 2. Contabilitatea cheltuielilor cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile 177
VI. 3. 3. Contabilitatea cheltuielilor cu primele de asigurare 181
VI. 3. 4. Contabilitatea cheltuielilor cu studiile şi cercetările 182
VI. 3. 5. Contabilitatea cheltuielilor cu alte servicii executate de terți 184
VI. 3. 5. 1. Contabilitatea cheltuielilor cu colaboratorii 184
VI. 3. 5. 2. Contabilitatea cheltuielilor privind comisioanele şi onorariile 188
VI. 3. 5. 3. Contabilitatea cheltuielilor de protocol, reclamă şi publicitate 192
VI. 3. 5. 4. Contabilitatea cheltuielilor cu transportul de bunuri şi de personal 195
VI. 3. 5. 5. Contabilitatea cheltuielilor cu deplasări , detaşări şi transferări 197
VI. 3. 5. 6. Contabilitatea cheltuielilor poştale şi taxelor de telecomunicații 199
VI. 3. 5. 7. Contabilitatea cheltuielilor cu serviciile bancare şi asimilate 201
VI. 3. 5. 8. Contabilitatea altor cheltuieli cu serviciile executate de terți 203
VI. 4. Contabilitatea cheltuielilor cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate 205
VI. 4. 1. Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe salarii 206
VI. 4. 2. Contabilitatea cheltuielilor cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate 207
VI. 5. Contabilitatea cheltuielilor cu personalul 211
VI. 5. 1. Contabilitatea cheltuielilor cu remunerațiile personalului 213
VI. 5. 2. Contabilitatea cheltuielilor privind asigurările şi protecția socială 215
VI. 6. Contabilitatea altor cheltuieli de exploatare 220

VI. 6. 1. Contabilitatea pierderilor din creanţe 220
VI. 6. 2. Contabilitatea altor cheltuieli de exploatare 221
VI. 7. Contabilitatea cheltuielilor financiare 224
VI. 7. 1. Contabilitatea pierderilor din creanţe legate de participaţii 225
VI. 7. 2. Contabilitatea cheltuielilor privind titlurile de plasament cedate 227
VI. 7. 3. Contabilitatea cheltuielilor din diferenţe de curs valutar 230
VI. 7. 4. Contabilitatea cheltuielilor privind dobânzile 233
VI. 7. 5. Contabilitatea cheltuielilor privind sconturile acordate 236
VI. 7. 6. Contabilitatea altor cheltuieli financiare 242
VI. 8. Contabilitatea cheltuielilor excepţionale 243
VI. 8. 1. Contabilitatea cheltuielilor excepţionale privind operaţiile de gestiune 244
VI. 8. 2. Contabilitatea cheltuielilor privind operaţiile de capital 248
VI. 9. Contabilitatea cheltuielilor cu amortizările şi provizioanele 254
VI. 9. 1. Contabilitatea cheltuielilor de exploatare privind amortizările şi provizioanele 255
VI. 9. 2. Contabilitatea cheltuielilor financiare privind amortizările şi provizioanele 261
VI. 9. 3. Contabilitatea cheltuielilor excepţionale privind amortizările şi provizioanele 264
VI. 10. Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit 268

Capitolul VII - CONTABILITATEA VENITURILOR 273
VII. 1. Delimitări şi structuri privind veniturile 273
VII. 2. Contabilitatea veniturilor din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi 276
VII. 2. 1. Contabilitatea veniturilor din vânzarea produselor finite 277
VII. 2. 2. Contabilitatea veniturilor din vânzarea semifabricatelor 293
VII. 2. 3. Contabilitatea veniturilor din vânzarea produselor reziduale 296
VII. 2. 4. Contabilitatea veniturilor din lucrări executate şi servicii prestate 298
VII. 2. 5. Contabilitatea veniturilor din studii şi cercetări 302
VII. 2. 6. Contabilitatea veniturilor din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii 304
VII. 2. 6. 1. Aspecte privind contabilitatea veniturilor din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii, în operaţiunile de leasing 310
VII. 2.6.1.1. Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor de leasing operaţional (de exploatare) 312
VII. 2.6.1.2. Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor de leasing financiar 324
VII. 2.7. Contabilitatea veniturilor din vânzarea mărfurilor 339

VII. 2.1. Contabilitatea vânzării mărfurilor prin creanţe purtătoare de dobânzi 346
VII. 2.8. Contabilitatea veniturilor din activităţi diverse 354
VII. 3. Contabilitatea veniturilor din producţia stocată 362
VII. 3.1. Scurte consideraţii privind influenţa variaţiei stocurilor asupra cifrei de afaceri 377
VII. 4. Contabilitatea veniturilor din producţia de imobilizări 378
VII. 4.1. Contabilitatea veniturilor din producţia de imobilizări necorporale 379
VII. 4.2. Contabilitatea veniturilor din producţia de imobilizări corporale 383
VII. 5. Contabilitatea veniturilor din subvenţiile de exploatare 388
VII. 6. Contabilitatea altor venituri din exploatare 390
VII. 6.1. Contabilitatea veniturilor din creanţe reactivate 391
VII. 6.2. Contabilitatea altor venituri din exploatare 393
VII. 7. Contabilitatea veniturilor financiare 397
VII. 7.1. Contabilitatea veniturilor din participaţii 398
VII. 7.2. Contabilitatea veniturilor din alte imobilizări financiare 401
VII. 7.3. Contabilitatea veniturilor din creanţe imobilizate 403
VII. 7.4. Contabilitatea veniturilor din titluri de plasament 405
VII. 7.5. Contabilitatea veniturilor din diferenţe de curs valutar 407
VII. 7.6. Contabilitatea veniturilor din dobânzi 415
VII. 7.7. Contabilitatea veniturilor din sconturi obţinute 420
VII. 7.8. Contabilitatea altor venituri financiare 424
VII. 8. Contabilitatea veniturilor excepţionale 426
VII. 8.1. Contabilitatea veniturilor excepţionale din operaţii de gestiune 427
VII. 8.2. Contabilitatea veniturilor excepţionale din operaţii de capital 431
VII. 9. Contabilitatea veniturilor din provizioane 436
VII. 9.1. Contabilitatea veniturilor din provizioane privind activitatea de exploatare 439
VII. 9.2. Contabilitatea veniturilor financiare din provizioane 443
VII. 9.3. Contabilitatea veniturilor excepţionale din provizioane 447

Capitolul VIII - CONTABILITATEA REZULTATULUI EXERCIŢIULUI 453
VIII. 1. Analiza şi stabilirea rezultatului exerciţiului prin contul de profit şi pierdere 453
VIII. 2. Precizări privind determinarea sumelor care fac obiectul repartizării profitului, conform OG. Nr. 64 / 2001 şi reflectarea în contabilitate a acestora 476

Capitolul IX - CONTABILITATEA ANGAJAMENTELOR ŞI ALTOR ELEMENTE NEPATRIMONIALE 481

IX. 1. Contabilitatea angajamentelor şi a altor elemente nepatrimoniale (conturi în afara bilanţului) 482

IX. 1. 1. Contabilitatea angajamentelor acordate 483

IX. 1.2. Contabilitatea angajamentelor primite 484

IX. 1. 3. Contabilitatea mijloacelor fixe luate cu chirie 485

IX. 1. 4. Contabilitatea valorilor materiale primite spre prelucrare sau reparare 486

IX. 1. 5. Contabilitatea valorilor materiale primite în păstrare sau custodie 488

IX. 1. 6. Contabilitatea debitorilor scoşi din activ, urmăriţi în continuare 489

IX. 1. 7. Contabilitatea debitorilor din amenzi şi penalităţi pretinse 490

IX. 1. 8. Contabilitatea extrapatrimonială a redevenţelor, locaţiilor de gestiune, chiriilor şi altor datorii asimilate 491

IX. 1. 9. Contabilitatea efectelor scontate neajunse la scadenţă 492

IX. 1. 10. Contabilitatea altor valori în afara bilanţului 493

IX. 1. 11. Contabilitatea amortizării aferente gradului de reutilizare a mijloacelor fixe 495

IX. 2. Contabilitatea închiderii şi deschiderii conturilor (conturile de bilanţ) 505

IX. 2. 1. Bilanţul de deschidere 506

IX. 2. 2. Bilanţul de închidere 507

Planul de conturi general 509

Planul de conturi general – O.M.F.P. nr. 94 / 2001 521

Planul de conturi pentru persoanele juridice fără scop lucrativ 535

Bilanţ la data de 31 decembrie 2002 553

Bibliografie 567

B.C.U. "M. EMINESCU" IAŞI

PREFAȚĂ

În actualul context economic intern şi internaţional, marcat de profunde transformări la nivelul economiei mondiale şi al entităţilor statale, România a trebuit să-şi adapteze structurile economico-sociale, financiare şi fiscale, în concordanţă cu mecanismul şi legile de funcţionare ale economiei de piaţă.

Astfel, gestionarea patrimoniului naţional şi al fiecărui agent economic în parte, inclusiv al instituţiilor publice, organizaţiilor şi asociaţiilor fără scop lucrativ, a devenit o problemă deosebit de complexă, care a necesitat armonizarea legislaţiei financiar-contabile şi fiscale româneşti cu cea existentă pe plan internaţional, proces încă necristalizat, aflat într-o continuă dezvoltare şi adaptare la necesităţile concrete româneşti.

În acest sens putem menţiona O.M.F.P. nr. 94/2001, pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele de Contabilitate Internaţionale, prin care s-a modificat şi Planul de conturi general, care se aplică experimental, deocamdată la un număr de 72 de societăţi comerciale cotate la Bursa de valori Bucureşti, 105 societăţi comerciale cotate pe piaţa RASDAQ şi 20 de companii/societăţi naţionale şi alte societăţi comerciale.

Cu un pronunţat caracter fiscal, legislaţia contabilă românească se pretează perioadei de tranziţie la economia de piaţă şi, probabil, o dată cu stabilirea noilor structuri economice, normalizatorii contabili români vor avea în vedere debarasarea contabilităţii de o parte importantă din sarcinile fiscale pe care le are în prezent şi, totodată, va fi aliniată la Standardele de Contabilitate Internaţionale.

Prezentul curs face o incursiune în ştiinţa contabilă şi financiar-fiscală actuală, adaptând valorile ştiinţei contabile româneşti la noua realitate economică, abordând domeniul financiar-contabil şi fiscal în totalitatea lui, prin aceasta înţelegându-se atât sectorul afacerilor, cât şi sectorul instituţional bugetar.

De altfel, dorinţa autorului, director general într-una din structurile Ministerului Finanţelor şi, totodată, cadru didactic universitar, este aceea de a oferi un curs complet de contabilitate şi fiscalitate, în care să se regăsească atât bazele contabilităţii, necesare înţelegerii fenomenelor şi proceselor financiar-contabile şi fiscale, contabilitatea financiară, de gestiune şi cea aprofundată, inclusiv contabilitatea bugetară şi fiscalitatea în ansamblul ei (Vezi „Finanţe publice, contabilitate bugetară şi de trezorerie" – Editura Economică, 2002).

Desigur, realizarea acestor obiective se va face într-o ordine logică, didactică, progresiv, de la simplu la complex, pe parcursul a şase volume (faţă de trei programate iniţial), aceasta în funcţie de complexitatea fenomenelor şi proceselor economice viitoare şi de legislaţia în domeniul studiat.

Având o experienţă la catedră de peste 20 de ani, îmbinată cu practica în domeniul economic, autorul a conceput cursul, astfel încât acesta să fie accesibil, atât elevilor sau începătorilor în domeniul ştiinţei contabile, dar mai ales studenţilor, practicienilor contabili şi

specialiştilor din economie, respectiv celor care au cunoştinţe aprofundate în domeniul financiar-contabil şi fiscal.

Aşa cum s-a făcut precizarea, noţiunile şi categoriile economice contabile şi fiscale sunt prezentate într-o ordine logică, începând cu structurile şi categoriile de bază, în paralel cu o impresionantă parte aplicativă, concretizată în exemple practice, care acoperă întregul spectru financiar-contabil şi fiscal actualizat.

De asemenea, cursul face o prezentare succintă a tuturor categoriilor patrimoniale, a planului de conturi actual şi cel viitor, a documentelor contabile, inclusiv a celor de sinteză, care se întocmesc la sfârşitul exerciţiilor financiare, inclusiv analiza economico-financiară a întreprinderii.

Autorul a acordat o importanţă deosebită şi problemelor de comerţ exterior, respectiv condiţiilor internaţionale de livrare a mărfurilor şi altor aspecte ale comerţului şi cooperării economice internaţionale.

Cu încrederea şi speranţa că elevii, studenţii, specialiştii şi toţi cei care sunt interesaţi în descifrarea sistemului financiar-contabil şi fiscal românesc vor găsi în acest curs rezolvarea la o parte importantă din problemele care îi preocupă le mulţumesc anticipat pentru sugestiile, propunerile şi chiar criticile pe care le vor face şi nu voi încheia înainte de a mulţumi conducerii Editurii Economice Bucureşti pentru sprijinul acordat, precum şi tuturor celor care m-au ajutat în realizarea acestui curs .

Autorul

Capitolul V.

CONTABILITATEA TREZORERIEI AGENȚILOR ECONOMICI

V 1 - Caracterizarea generală şi gestiunea trezoreriei

Contabilitatea trezoreriei asigură evidența existenței şi mişcării titlurilor de plasament, disponibilităților în conturi la bănci şi în casă, creditelor bancare pe termen scurt şi altor valori de trezorerie.

Conceptul de ***trezorerie*** este deosebit de complex, putând fi abordat, atât ca totalitatea mijloacelor financiare de care dispune un agent economic în relațiile sale de decontări cu ceilalți agenți economici şi cu organismele publice, cât şi ca o diferență între disponibilitățile (lichiditățile) firmei şi datoriile (exigibilitățile) curente ale acesteia.

În literatura de specialitate se consideră că atunci când disponibilitățile (lichiditățile) firmei sunt mai mari decât datoriile (exigibilitățile) avem de-a face cu o ***trezorerie pozitivă*** , respectiv:

Dacă:

$$L_f > E_f \Rightarrow T_p$$

în care:

L_f - lichiditățile sau disponibilitățile firmei;
E_f - exigibilitățile sau datoriile curente (pe termen scurt) ale firmei;
T_p - trezoreria pozitivă.

Menținerea unei ***trezorerii pozitive*** trebuie să constituie unul din obiectivele prioritare ale firmei.

În situația în care datoriile sau exigibilitățile firmei sunt mai mari decât disponibilitățile sau lichiditățile curente (pe termen scurt), atunci firma respectivă înregistrează o trezorerie negativă, care se poate concretiza într-un ***blocaj financiar***, dacă nu se iau de urgență măsurile corespunzătoare revenirii la o trezorerie pozitivă, respectiv:

Dacă:

$$E_f > L_f \Rightarrow T_n$$

în care:

E_f - exigibilitățile sau datoriile firmei pe termen scurt;

L_f - lichidităţile sau disponibilităţile curente ale firmei (pe termen scurt);
T_n - trezoreria negativă.

O gestiune corectă a trezoreriei presupune evitarea unei trezorerii negative, respectiv a blocajului financiar.

În teoria şi practica contabilă se manifestă şi se analizează cu mare atenţie cea de a treia formă de manifestare a lichidităţilor (disponibilităţilor) în raport cu exigibilităţile (datoriile curente) - în sensul ***egalităţii*** dintre cei doi indicatori financiari, rezultând cea de-a treia formă de manifestare a trezoreriei, respectiv ***trezoreria zero***:

Dacă:

$$L_f = E_f \Rightarrow T_0$$

în care:

L_f - lichidităţile sau disponibilităţile curente ale firmei;
E_f - exigibilităţile sau datoriile firmei pe termen scurt;
T_p - trezoreria zero.

Trezoreria zero se manifestă printr-o preocupare permanentă a firmei de reducere a costurilor de gestiune a trezoreriei.

Coraborând aspectele prezentate, ***trezoreria*** poate fi definită ca reprezentând totalitatea activităţilor specializate de organizare şi conducere a fluxurilor de intrare şi ieşire de monedă, de administrare a lichidităţilor şi a creditelor pe termen scurt, respectiv:

$$T = L_f + A_F + P_T$$

în care:

T - trezoreria firmei;
L_f - lichidităţile firmei;
A_F - active financiare de trezorerie;
P_T - pasive de trezorerie.

Activele financiare de trezorerie cuprind:

- Titluri de plasament (valori mobiliare de plasament);
- Efecte comerciale de încasat;
- Bilete de trezorerie;
- Certificate de depozit.

Pasivele de trezorerie cuprind:

- Creditele de trezorerie;
- Credite de scont.

Atunci când vorbim de gestiunea trezoreriei ne referim la ansamblul mijloacelor şi tehnicilor pe care le foloseşte managementul firmei pentru accelerarea încasărilor şi plata la termen a datoriilor firmei, respectiv menţinerea unui echilibru financiar permanent, cu costuri cât mai mici.

Se consideră că optimizarea operaţiilor de trezorerie are la bază următoarele principii:

- Menţinerea echilibrului financiar pe termen scurt pentru evitarea lipsei de disponibilităţi;
- Utilizarea judicioasă a creditelor, în funcţie de costul acestora;
- Utilizarea unor tehnici, metode şi modalităţi eficiente de plasare a excedentelor de trezorerie;
- Evitarea sau reducerea costurilor creditelor (dobânzi, comisioane bancare etc.).

Atenţie! - Întreaga activitate de trezorerie a firmei trebuie să se bazeze pe previziuni economice fundamentate ştiinţific, în vederea realizării echilibrului financiar pe termen scurt.

Instrumentul financiar contabil prin care se asigură previziunea trezoreriei este ***bugetul trezoreriei***, ca parte componentă a bugetului de venituri şi cheltuieli al firmei.

Bugetul trezoreriei este structurat în următoarele componente:

- Resurse proprii;
- Necesar de resurse;
- Excedent sau deficit de resurse;
- Acoperirea deficitului.

Execuţia bugetului de trezorerie ţine cont de următoarele elemente:

- Disponibilităţile existente la începutul exerciţiului financiar sau perioadei de gestiune (fonduri proprii, rezerve, alte fonduri);
- Resursele proprii ale exerciţiului financiar sau perioadei de gestiune:
  - venituri din exploatare;
  - venituri financiare;
  - venituri excepţionale;
  - alte resurse.
- Cheltuielile care trebuie finanţate în exerciţiul financiar sau perioada de gestiune.

În funcţie de elementele sau factorii menţionaţi pot rezulta:

- Excedent de trezorerie - atunci când resursele exerciţiului sau perioadei de gestiune sunt mai mari decât cheltuielile aferente;
- Deficit de trezorerie - atunci când resursele financiare sunt mai mici decât cheltuielile prevăzute.

De menţionat faptul că, în situaţia stabilirii unui ***buget de trezorerie cu deficit,*** trebuie precizate ***sursele de acoperire a deficitului***, care în principiu pot fi:

- Credite, sau alte împrumuturi;
- Subvenţii şi alocaţii pentru investiţii etc.

În practica financiar-contabilă, determinarea trezoreriei se realizează, de regulă, prin două metode:

- Metoda încasări - plăți;
- Metoda resurse - necesar.

1. METODA ÎNCASĂRI - *PLĂȚI* se bazează pe următoarea relație de calcul:

$$S_{FT} = S_{IL} + I - P$$

în care:

S_{FT} - soldul final al trezoreriei, care poate fi excedent sau deficit de trezorerie;
S_{IL} - soldul inițial al lichidităților;
I - încasări în cursul exercițiului sau perioadei de gestiune;
P - plățile în cursul exercițiului sau perioadei respective.

2. METODA RESURSE - *NECESAR* - care se bazează pe determinarea trezoreriei nete, în baza următoarei relații de calcul:

$$T_N = FRN - NFR$$

în care:

T_N - trezoreria netă;
FRN - fondul de rulment net;
NFR - necesarul de fond de rulment.

Fondul de rulment net (FRN), care reprezintă cel mai important indicator de apreciere a echilibrului financiar pe bază de bilanț, se poate determina cu ajutorul a două relații de calcul, respectiv:

a) - ***Fond de rulment net***, determinat ca o diferență între capitalurile permanente și activele imobilizate:

$$FRN = CP - AI$$

în care:

FRN - fondul de rulment net;
CP - capitaluri permanente;
AI - active imobilizate.

La rândul lor, ***capitalurile permanente*** se determină în baza următoarei relații de calcul:

$$CP = C_p + D_f$$

în care:

CP - capitalul permanent;
C_p - capitaluri proprii;
D_f - datorii financiare.

b) - ***Fondul de rulment net (FRN)***, determinat ca o diferență între activele circulante și pasivele circulante, respectiv:

$$FRN = AC - PC$$

în care:

FRN - fond de rulment net;
AC - active circulante;
PC - pasive circulante.

La rândul lor:

Activele circulante se determină în baza următoarei relații de calcul:

$$AC = S + C + D_b$$

în care:

AC - active circulante;
S - stocuri;
C - creanțe;
D_b - disponibilități bănești.

- Pasivele circulante sunt reprezentate de către datoriile de exploatare, respectiv datorii pe termen scurt (furnizori, creditori, credite pe termen scurt):

$$PC = DTS$$

în care:

PC - pasive circulante;
DTS - datorii pe termen scurt.

EXEMPLU - Bilanţul contabil simplificat al unei firme se prezintă la sfârşitul semestrului I, 2000, în felul următor:

BILANȚ CONTABIL

- 31 iunie 2000 -

ACTIV		PASIV	
Elemente de activ	**Suma - lei -**	**Elemente de pasiv**	**Suma - lei -**
▪ Active imobilizate	10.000.000	▪ Capitaluri proprii	9.000.000
▪ Stocuri	5.000.000	▪ Datorii financiare	6.000.000
▪ Creanțe	3.000.000	▪ Datorii de exploatare	5.000.000
▪ Disponibilități băneşti	2.000.000		
Total activ	**20.000.000**	**Total pasiv**	**20.000.000**

▪ Determinarea fondului de rulment net ca diferență între capitalurile permanente şi activele imobilizate:

$$FRN = CP - AI = (Cp + D_f) - AI = (9.000.000 + 6.000.000) - 10.000.000 = 15.000.000 - 10.000.000 = 5.000.000 \text{ lei}$$

FRN = 5.000.000 lei

▪ Determinarea fondului de rulment net, ca diferență între activele circulante şi pasivele circulante:

$$FRN = AC - PC = (S + C + D_b) - DTS = (5.000.000 + 3.000.000 + 2.000.000) - 5.000.000 = 10.000.000 - 5.000.000 = 5.000.000 \text{ lei}$$

FRN = 5.000.000 lei

Notă! Fondul de rulment pozitiv, cum este în cazul exemplului nostru (+5.000.000 lei), este favorabil firmei, deoarece semnifică faptul că se îndeplineşte una din regulile de bază în domeniul finanțării, respectiv nevoile permanente sau alocările permanente se acoperă pe seama capitalurilor permanente, firma dispunând în acest fel de o marjă de securitate, putând fi utilizată în finanțarea cerută de reînnoirea stocurilor şi creanțelor.

Necesarul de fond de rulment (NFR) se determină ca o diferență între nevoia de fond de rulment de exploatare (NFRE) şi nevoia de fond de rulment în afara exploatării (NFRAE), respectiv:

NFR = NFRE + NFRAE

în care:

NFR - nevoia de fond de rulment;
NFRE - nevoia de fond de rulment de exploatare;
NFRAE - nevoia de fond de rulment în afara exploatării.

La rândul lor:

- Nevoia de fond de rulment de exploatare (NFRE) se determină în baza următoarei relații de calcul:

$$NFR = ACE - RCE$$

în care:

NFRE - nevoia de fond de rulment de exploatare;
ACE - alocări ciclice de exploatare;
RCE - resurse ciclice de exploatare.

în care:

$$ACE = S + C_e$$

în care:

ACE - alocări ciclice de exploatare;
S - stocuri;
C_e - creanțe de exploatare.

Respectiv:

$$RCE = D_e$$

în care:

RCE - resurse ciclice de exploatare;
D_e - datorii din exploatare.

- **Nevoia de fond de rulment în afara exploatării (NFRAE)** se determină în baza următoarei relații de calcul:

$$NFRAE = ACAE - RCAE$$

în care:

NFRAE - nevoia de fond de rulment în afara exploatării;

ACAE - alocări ciclice în afara exploatării;
RCAE - resurse ciclice în afara exploatării.

Respectiv:

$$ACAE = CAE$$

în care:
ACAE - alocări ciclice în afara exploatării;
CAE - creanțe în afara exploatării;

iar:

$$RCAE = DAE$$

în care:
RCAE - resurse ciclice în afara exploatării;
DAE - datorii în afara exploatării.

EXEMPLU - Pentru determinarea nevoii de fond de rulment reluăm exemplul precedent la modul mai detailat, pentru cuprinderea elementelor prezentate.

BILANȚ CONTABIL

- 31 iunie 2000 -

ACTIV		**PASIV**	
Elemente de activ	**Suma - lei -**	**Elemente de pasiv**	**Suma - lei -**
▪ **Activ imobilizat**	**10.000.000**	▪ **Capitaluri permanente**	**15.000.000**
- Imobilizări de exploatare	8.600.000	**(pasiv permanent)**	9.000.000
- Imobilizări în afara exploatării	1.400.000	- Capitaluri proprii	6.000.000
		- Datorii financiare	
▪ **Activ circulant**	**10.000.000**	▪ **Pasiv circulant:**	**5.000.000**
- Stocuri	5.000.000	- Datorii de exploatare	3.400.000
- Creanțe de exploatare	2.640.000	- Datorii în afara exercițiului	1.600.000
- Creanțe în afara exploatării	360.000		
- Disponibilități	2.000.000		
ACTIV - Total	**20.000.000**	**PASIV - Total**	**20.000.000**

a) - ***Determinarea necesarului de fond de rulment***:

$$NFR = NFRE + NFRAE$$

b) - ***Determinarea alocărilor ciclice de exploatare (ACE)***:

$ACE = S + C_e = 5.000.000 + 2.640.000 = 7.640.000$ lei

ACE = 7.640.000 lei

- Determinarea resurselor ciclice de exploatare (RCE)

$RCE = D_e = 3.400.000$ lei

RCE = 3.400.000 lei

Rezultă:

NFRE = ACE - RCE = 7.640.000 - 3.400.000 = 4.240.000 lei

NFRE = 4.240.000 lei

c) - ***Determinarea nevoii de fond de rulment în afara exploatării (NFRAE)***:

NFRAE = ACAE - RCAE

d) - ***Determinarea alocărilor ciclice în afara exploatării (ACAE)***:

ACAE = CAE = 360.000 lei

ACAE = 360.000 lei

e) - ***Determinarea resurselor ciclice în afara exploatării (RCAE)*** :

RCAE = DAE = 1.600.000 lei

RCAE = 1.600.000 lei

Rezultă:

NFRAE = ACAE - RCAE = 360.000 - 1.600.000 = - 1.240.000 lei

NFRAE = - 1.240.000 lei

Rezultă:

- Necesarul (nevoia) de fond de rulment (NFR):

NFR = NFRE + NFRAE = 4.240.000 + (- 1.240.000) =

= 4.240.000 - 1.240.000 = 3.000.000 lei

NFR = 3.000.000 lei

f) - ***Determinarea trezoreriei nete (TN)***:

TN = FRN - NFR

în care:

- Fondul de rulment net (FRN) = 5.000.000 lei
- Necesarul (nevoia) de fond de rulment (NFR) = 3.000.000 lei

Rezultă:

TN = FRN - NFR = 5.000.000 - 3.000.000 = 2.000.000 lei

TN = 2.000.000 lei

V_2 - Contabilitatea trezoreriei agenților economici

Reflectarea în contabilitatea agenților economici a operațiunilor de trezorerie se realizează cu ajutorul conturilor din ***Clasa 5 - Conturi de trezorerie***, respectiv:

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50 TITLURI DE PLASAMENT
- **502** Acțiuni proprii
- **503** Acțiuni
- **505** Obligațiuni emise şi răscumpărate
- **506** Obligațiuni

- **508** Alte titluri de plasament şi creanțe asimilate
  - **5081** Alte titluri de plasament
  - **5088** Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament
- **509** Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament

51 CONTURI LA BĂNCI
- **511** Valori de încasat

5112 Cecuri de încasat
5113 Efecte de încasat
5114 Efecte remise spre scontare
512 Conturi curente la bănci
5121 Conturi la bănci în lei
5124 Conturi la bănci în devize
5125 Sume în curs de decontare
5126 Carnete de cecuri cu limită de sumă
518 Dobânzi
5186 Dobânzi de plătit
5187 Dobânzi de încasat
519 Credite bancare pe termen scurt
5191 Credite bancare pe termen scurt
5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
5193 Credite externe guvernamentale
5194 Credite externe garantate de stat
5195 Credite externe garantate de bănci
5196 Credite de la trezoreria statului
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53 CASA
531 Casa
5311 Casa în lei
5314 Casa în devize
532 Alte valori
5321 Timbre fiscale şi poştale
5322 Bilete de tratament şi odihnă
5323 Tichete şi bilete de călătorie
5328 Alte valori

54 ACREDITIVE
541 Acreditive
5411 Acreditive în lei
5412 Acreditive în devize
542 Avansuri de trezorerie

58 VIRAMENTE INTERNE
581 Viramente interne

59 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
590 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament

Atentie! În conformitate cu noul Plan de conturi general, aprobat, în baza O.M.F.P.nr. 94 / 2001, Clasa 5 – Conturi de trezorerie , are următoarea structură:

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50 INVESTIȚII FINANCIARE
- 501 – Titluri de participare la societăți din cadrul grupului
- 502 – Acțiuni proprii
- 503 – Acțiuni
  - 5031 – Acțiuni cotate
  - 5032 – Acțiuni necotate
- 505 – Obligațiuni emise şi răscumpărate
- 506 – Obligațiuni
  - 5061 – Obligațiuni cotate
  - 5062 – Obligațiuni necotate
- 508 – Alte investiții financiare şi creanțe asimilate
  - 5081 – Alte titluri de plasament
  - 5088 – Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament
- 509 – Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare
  - 5091 – Vărsăminte de efectuat pentru titluri de participare la societățile din cadrul grupului
  - 5092 – Vărsăminte de efectuat pentru interese de participare
  - 5098 - Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții financiare

51 CONTURI LA BĂNCI
- 511 – Valori de încasat
  - 5112 – Cecuri de încasat
  - 5113 – Efecte de încasat
  - 5114 – Efecte remise spre scontare
- 512 – Conturi curente la bănci
  - 5121 – Conturi la bănci în lei
  - 5124 - Conturi la bănci în valută
  - 5125 – Sume în curs de decontare
- 518 – Dobânzi
  - 5186 – Dobânzi de plătit
  - 5187 - Dobânzi de încasat
- 519 – Credite bancare pe termen scurt
  - 5191 - Credite bancare pe termen scurt
  - 5192 - Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
  - 5193 – Credite externe guvernamentale
  - 5194 – Credite externe garantate de stat
  - 5195 - Credite externe garantate de bănci
  - 5196 – Credite de la trezoreria statului
  - 5197 – Credite interne garantate de stat
  - 5198 – Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
  - 5199 - Dobânzi aferente creditelor guvernamentale externe

53 CASA

531 – Casa
5311 – Casa în lei
5314 – Casa în valută
532 – Alte valori
5321 – Timbre fiscale şi poştale
5322 – Bilete de tratament şi odihnă
5323 – Tichete şi bilete de călătorie
5328 – Alte valori
54 ACREDITIVE
541 – Acreditive
5411 – Acreditive în lei
5412 - Acreditive în valută
542 – Avansuri de trezorerie

58 VIRAMENTE INTERNE
581 – Viramente interne

59 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
591 – Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare în societăți de grup
592 - Provizioane pentru deprecierea acțiunilor proprii
593 - Provizioane pentru deprecierea acțiunilor
595 - Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor emise şi răscumpărate
596 - Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor
598 - Provizioane pentru deprecierea altor investiții financiare şi creanțe asimilate

V. 2. 1. - Contabilitatea titlurilor de plasament

Titlurile de plasament reprezintă acțiunile proprii răscumpărate, acțiunile achiziționate de unitatea patrimonială, obligațiunile emise şi răscumpărate, obligațiunile achiziționate şi alte titluri de plasament achiziționate de unitatea patrimonială, în vederea realizării unui profit, într-un termen scurt.

La intrarea în patrimoniu, ***titlurile de plasament se evaluează la costul de achiziție***, prin care se înțelege prețul de cumpărare sau la valoarea determinată potrivit contractelor.

Cheltuielile accesorii de cumpărare a titlurilor de plasament, cum sunt ***comisioanele*** şi alte cheltuieli similare, se înregistrează direct în cheltuielile de exploatare ale exercițiului financiar.

Spre deosebire de ***titlurile imobilizate***, care sunt achiziționate pe termen lung, fiind considerate ***imobilizări financiare***, ***titlurile de plasament*** sunt achiziționate pe termen scurt, făcând parte din categoria activelor circulante, alături de activele circulante materiale şi creanțele firmei.

În categoria titlurilor de plasament se includ:

- Acțiunile (cotate sau necotate);
- Obligațiunile (cotate sau necotate);
- Acțiunile emise şi răscumpărate de firmă;
- Obligațiunile emise şi răscumpărate de firmă;

- Alte titluri de plasament şi creanțe asimilate, cum ar fi:
- bonurile de tezaur pe termen scurt;
- titlurile instituțiilor financiare specializate;
- certificatele de depozit etc.

Evaluarea titlurilor de plasament se poate face:

- la valoarea de intrare;
- la valoarea de inventar;
- la valoarea de închidere a conturilor;
- la valoarea de ieşire din patrimoniu.

a) Evaluarea titlurilor de plasament la valoarea de intrare se realizează în cazul titlurilor de plasament achiziționate cu titlu oneros, valoarea de intrare fiind reprezentată de ***costul de achiziție*** a titlurilor, reprezentat de ***prețul de achiziție,*** sau de valoarea cuprinsă ***contractul de achiziție*** a titlurilor.

> ***Atenție!*** - Cheltuielile accesorii de cumpărare, cum ar fi comisioanele, nu fac parte din costul de achiziție, fiind înregistrate direct în conturile de cheltuieli de exploatare ale exercițiului (627 – Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate)

b) Evaluarea titlurilor de plasament la valoarea de inventar se face la sfârşitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, titlurile de plasament fiind evaluate la valoarea lor actuală, respectiv:

- valoarea de cotare a titlurilor din ultima zi a exercițiului financiar (31 decembrie) pentru titlurile cotate pe piața financiară;
- valoarea probabilă de vânzare, pentru titlurile necotate pe piața financiară.

c) Evaluarea titlurilor de plasament la valoarea de închiderea a conturilor reprezintă modalitatea de evaluare, care presupune comparația între valoarea de inventar şi valoarea de intrare în gestiune a titlurilor de plasament, în contextul aplicării principiului contabil al prudenței.

În acest context, plusurile sau minusurile de valoare rezultate se stabilesc pe grupe sau categorii de titluri de aceeaşi natură economică şi care conferă deținătorilor aceleaşi drepturi.

Evaluarea titlurilor de plasament la valoarea de închidere a conturilor mai este cunoscută şi sub denumirea de ***evaluarea la bilanț***, iar compararea valorii de intrare a titlurilor, cu valoarea de inventar, are ca scop ***alegerea valorii celei mai mici***, respectiv:

- Dacă valoarea de intrare este mai mare decât valoarea de inventar se ia ca bază de evaluare valoarea de inventar, respectiv:

Dacă:

$$V_i > V_{iv} \Rightarrow B_e = V_{iv}$$

în care:

V_i - valoarea de intrare;
V_{iv} - valoarea de inventar;
B_e - baza de evaluare.

- Dacă valoarea de intrare este mai mică decât valoarea de inventar, se ia ca bază de evaluare valoarea de intrare, respectiv:

Dacă:

$$V_i < V_{iv} \Rightarrow B_e = V_i$$

în care:

V_i - valoarea de intrare;
V_{iv} - valoarea de inventar;
B_e - baza de evaluare.

Atenție! În legislația și practica țărilor cu economie de piață nu este permisă compensarea între plusurile și minusurile dintre titlurile cotate și cele necotate pe piața financiară și nici între plusurile și minusurile de valoare ale titlurilor necotate pe piața financiară. De asemenea, compensările între titlurile cotate trebuie să respecte anumite condiții prevăzute de lege.

d) Evaluarea titlurilor de plasament la valoarea de ieșire din patrimoniu reprezintă valoarea de cesiune (de vânzare) a titlurilor de plasament sau altă formă de ieșire a titlurilor din patrimoniul firmei.

Diferențele dintre prețul de vânzare sau cesiune a titlurilor și valoarea lor contabilă pot îmbrăca forma ***plusurilor sau minusurilor de valoare***.

Atenție! ***Prețul de cesiune*** nu este diminuat cu cheltuielile de vânzare, care se evidențiază separat în cadrul cheltuielilor de exploatare, cu ajutorul contului *627 – **Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate***.

Reflectarea în contabilitate a titlurilor de plasament se realizează cu ajutorul conturilor din grupa *50 - **Titluri de plasament***, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- ♦ - Titluri de plasament
  - 502 - Acțiuni proprii
  - 503 - Acțiuni
  - 505 - Obligațiuni emise și răscumpărate
  - 506 - Obligațiuni
  - 508 - Alte titluri de plasament și creanțe asimilate
    - 5081 - Alte titluri de plasament
    - 5088 - Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament
  - 509 - Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament

V. 2.1.1. - Contabilitatea acțiunilor proprii

Acțiunile sunt titluri de valoare sau valori mobiliare, certificate, care reprezintă o cotă parte din capitalul social al unei societăți comerciale și care încorporează drepturi sociale și patrimoniale.

Astfel, acțiunile dau dreptul deținătorului de a participa cu vot deliberativ la Adunările generale ale acționarilor, de a lua parte la administrarea și controlul societății, respectiv de a participa la împărțirea profitului sub formă de ***dividende***.

După natura contribuției la capitalul unei societăți comerciale, acțiunile pot fi:

- ***Acțiuni în numerar sau în bani*** dobândite prin cumpărarea efectivă sau prin compensare , prin creşterea capitalului social pe seama profitului sau altor surse, precum şi prin combinarea celor două modalități;
- ***Acțiunile de aport*** se obțin în baza unei contribuții în bunuri (în natură), reprezentând terenuri, clădiri, mărfuri, brevete etc.

Practic, toate acțiunile, altele decât cele în numerar, sunt ***acțiuni de aport***.

După forma şi modul de transmitere, acțiunile pot fi:

- ***Acțiuni la purtător*** având ca principală caracteristică faptul că nu au înscris pe acțiune numele deținătorului, fiind valabile pentru toți deținătorii lor, putând fi transmise prin vânzare, moştenire, donație etc., ele neavând un regim special de transmitere de la un deținător la altul;
- ***Acțiuni nominative*** au înscrise pe acțiune numele posesorului, emisiunea şi transmiterea lor de la un deținător la altul fiind înregistrată într-o evidență specială, ținută de societatea comercială emitentă, fiind transferabilă numai cu avizul emitentului.

Din cele prezentate rezultă clar că acțiunile sunt titluri de valoare negociabile, reprezentând o cotă parte din capitalul social unei firme, fiind emise ca şi celelalte hârtii de valoare (titluri de valoare), prin intermediul ***pieței financiare primare*** şi se revând pe ***piața financiară secundară (Bursele de valori)***.

Prin actul constitutiv al unei societăți comerciale se poate acorda acesteia dreptul de a pretinde răscumpărarea acțiunilor proprii, fie a totalității acțiunilor cu dividende prioritare (acțiuni privilegiate), fie altor categorii de acțiuni.

În conformitate cu Legea nr. 31/1990, privind societățile comerciale, o societate comercială nu va putea dobândi propriile sale acțiuni, nici acorda împrumuturi sau avansuri pe seama lor, în afară de cazul în care Adunarea generală a acționarilor hotărăşte astfel, cu votul acționarilor care reprezintă două treimi din capitalul social.

Răscumpărarea acțiunilor proprii nu poate fi pretinsă de titularii de acțiuni de la societatea comercială, decât în cazul în care există o stipulare particulară în acest sens, în actul constitutiv al societății, înainte de emisiune, răscumpărarea fiind decisă de ***Adunarea generală extraordinară***.

Desigur, răscumpărarea acțiunilor poate avea opoziție din partea ***obligatarilor*** (deținătorii de obligațiuni emise de societate) sau din partea creditorilor acesteia.

Acțiunile răscumpărate sunt ***anulate***, rezultând în felul acesta o diminuare (micşorare) a capitalului social.

Valoarea de răscumpărare a acțiunilor proprii este decisă în urma negocierii dintre societatea comercială, în calitatea ei de persoană juridică şi Adunarea specială a acționarilor vânzători la modul motivat, justificat.

Dacă în urma negocierii nu se ajunge la un acord în ceea ce priveşte valoarea de răscumpărare, această valoare este stabilită prin ***expertiză financiar contabilă***, desemnarea expertului fiind făcută de părţi sau de instanţa judecătorească, aşa cum se prevede în actul constitutiv.

Reflectarea în contabilitate a acţiunilor proprii răscumpărate se realizează cu ajutorul contului *502 - Acţiuni proprii*, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

♦ **502 - Acţiuni proprii:**

▪ ***Elementul evidenţiat:***
- ţine evidenţa acţiunilor proprii, răscumpărate;

▪ ***Conţinutul economic:***
- cont de plasamente şi active băneşti;

▪ ***Funcţia contabilă***:
- cont de activ;

▪ ***Se debitează***:
- cu costul de achiziţie al acţiunilor proprii, răscumpărate, achitate la data achiziţiei prin bancă sau prin casierie (5121, 5311);
- cu costul de achiziţie al acţiunilor proprii, răscumpărate, ce urmează a fi achitate ulterior (509);

▪ ***Se creditează:***
- cu valoarea acţiunilor proprii răscumpărate şi anulate, pentru diminuarea capitalului social (1012);
- cu valoarea acţiunilor proprii răscumpărate, distribuite angajaţilor sau vândute terţilor (436, 5121, 5311);
- cu diferenţele nefavorabile dintre preţul de achiziţie şi preţul de cesiune (664);

• ***Soldul final:***
- sold debitor, reprezentând costul de achiziţie al acţiunilor proprii răscumpărate, existente.

Contul *502 - Acţiuni proprii* se poate dezvolta în conturi analitice pe loturi de acţiuni răscumpărate şi numerele lor de ordine.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. O societate comercială pe acţiuni răscumpără de pe piaţa financiară, 2000 de acţiuni proprii, în următoarele condiţii:

▪ Acţiuni proprii răscumpărate = 2.000 acţiuni;
▪ Preţ de răscumpărare = 20.000 lei/acţiunea;
▪ Valoarea nominală a acţiunilor = 25.000 lei/acţiunea;
▪ Din totalul acţiunilor răscumpărate (2.000 acţiuni):
- 1.000 de acţiuni sunt achitate prin bancă, la data achiziţiei;
- 1.000 de acţiuni se achită la o dată ulterioară.

- Din totalul acțiunilor răscumpărate (2.000 acțiuni):
  - 700 de acțiuni sunt vândute propriilor salariați, la prețul de 19.000 lei/acțiunea;
  - 1.000 de acțiuni se anulează;
  - 300 de acțiuni sunt vândute terților la prețul de 28.000 lei/acțiunea, plata făcându-se ulterior.

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a răscumpărării acțiunilor:

- Acțiuni răscumpărate cu plata prin contul bancar =
  1.000 acțiuni x 20.000 lei / acțiunea = 20.000.000 lei
  (a) (a)

- Acțiuni răscumpărate care se vor achita la o dată ulterioară = 1.000 a x 20.000 lei / a = 20.000.000 lei

Total acțiuni răscumpărate = 20.000.000 + 20.000.000 = 40.000.000 lei

Formula contabilă:

40.000.000	502 - Acțiuni proprii	=		
			%	
			5121 - Conturi la bancă în lei	20.000.000
			509 – Vărsăminte de efectuate pentru titluri de plasament	20.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării de acțiuni răscumpărate către propriii salariați:

- Acțiuni vândute salariaților = 700 a x 19.000 lei / a = 13.300.000 lei
- Valoarea acțiunilor la prețul de răscumpărare = 700 a x 20.000 lei / a = 14.000.000 lei

Diferențe nefavorabile = 14.000.000 - 13.300.000 = 700.000 lei

Formula contabilă:

	%			
13.300.000	5311 – Casa în lei	=	502 – Acțiuni proprii	14.000.000
700.000	664 – Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate			

c) Reflectarea în contabilitate a anulării unui număr de 1.000 de acțiuni proprii:

- Acțiuni anulate (la valoarea lor nominală) = 1.000 a x 25.000 lei/a = 25.000.000 lei
- Acțiuni anulate (la valoarea lor de achiziție) = 1.000 a x 20.000 lei/a = 20.000.000 lei

Diferențe favorabile = 25.000.000 - 20.000.000 = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

25.000.000	1012 - Capital subscris vărsat	=	%		
			502 - Acțiuni proprii	20.000.000	
			764 - Venituri din titluri de plasament	5.000.000	

d) Reflectarea în contabilitate a vânzării acțiunilor către terți:

- Acțiuni răscumpărate şi vândute (la preț negociat) = = 300 a x 28.000 lei/a = 8.400.000 lei
- Acțiuni răscumpărate şi vândute (la preț de achiziție) = = 300 a x 20.000 lei/a = 6.000.000 lei

Diferențe favorabile = 8.400.000 - 6.000.000 = 2.400.000 lei

Formula contabilă:

8.400.000	461 - Debitori diverşi	=	%		
			502 - Acțiuni proprii	6.000.000	
			764 - Venituri din titluri de plasament	2.400.000	

- Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii acțiunilor vândute:

Formula contabilă:

8.400.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	461 – Debitori diverşi	8.400.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a răscumpărării unor acțiuni proprii, cu plata ulterioară, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	502 - Acțiuni proprii	=	509 - Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament		5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a achitării titlurilor de plasament răscumpărate:

Formula contabilă:

5.000.000	509 - Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament	=	5121 - Conturi la bănci în lei		5.000.000

V. 2.1.2. - Contabilitatea acțiunilor achiziționate de la alte societăți comerciale

Într-o economie de piață societățile comerciale pot cumpăra de pe piața secundară de capital (piețe financiare sau burse de valori) acțiuni emise de alte societăți cotate la bancă sau necotate, cu scopul realizării de venituri financiare pe termen scurt (speculații de bursă – se cumpără ieftin şi se vinde scump, obținându-se venituri de natură financiară).

Reflectarea în contabilitate a acțiunilor cumpărate în vederea obținerii de venituri financiare se realizează cu ajutorul contului *503 – Acțiuni*, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

♦ **503 - Acțiuni:**

- ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența acțiunilor cotate şi necotate, cumpărate în vederea obținerii de venituri financiare, într-un termen scurt;

- ***Conținutul economic:***

- cont de plasamente şi active băneşti;

- ***Funcția contabilă***:

- cont de activ;

- ***Se debitează***:

- cu valoarea la cost de achiziție a acțiunilor cumpărate, achitate la data cumpărării în numerar sau prin cont curent (5311, 5121);

- cu valoarea la cost de achiziție a acțiunilor cumpărate, ce urmează a fi achitate ulterior (509);

- ***Se creditează:***

- cu valoarea acțiunilor cedate (5121, 5311);

- cu diferențele nefavorabile dintre prețul de achiziție şi prețul de cesiune (664);

• ***Soldul final:***

- sold debitor, reprezentând valoarea acțiunilor cumpărate, existente.

Contul ***503*** - ***Acțiuni*** se poate dezvolta în conturi analitice pe loturi de acțiuni cumpărate şi numerele lor de ordine.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. În data de 5 februarie 2001 o societate comercială cumpără de pe piața financiară 1.000 de acțiuni, în următoarele condiții:

- Acțiuni achiziționate = 1.000 acțiuni;
- Preț de achiziție = 6.000 lei / acțiunea;
- În cursul perioadei de gestiune vinde acțiunile achiziționate, astfel:

- la data de 15 februarie 2001 se vând 400 de acțiuni, la prețul de 8.000 lei / a;
- la data de 20 februarie 2001 se vând 600 de acțiuni, la prețul de 5.000 lei / a;

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a cumpărării acțiunilor de pe piața financiară:

- Valoarea de achiziție = 1.000 a x 6.000 lei / a = 6.000.000 lei

Formula contabilă:

6.000.000	503 - Acțiuni	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5311)		6.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării acțiunilor din data de 15 februarie 2001 (la un preț mai mare decât cel de înregistrare):

- Acțiuni vândute (la preț negociat) = 400 a x 8.000 lei / a = 3.200.000 lei
- Acțiuni vândute (la preț de achiziție) = 400 a x 6.000 lei/a = 2.400.000 lei

Diferențe favorabile = 3.200.000 - 2.400.000 = 800.000 lei

Formula contabilă:

3.200.000	5121 - Conturi la bănci în lei (5311)	=	%		
			503 - Acțiuni		2.400.000
			764 – Venituri din titluri de plasament		800.000

c) Reflectarea în contabilitate a vânzării acţiunilor din data de 20 februarie 2001 (la un preţ mai mic decât costul de achiziţie):

- Acţiuni vândute (la preţul de achiziţie) = 600 a x 6.000 lei/a = 3.600.000 lei
- Acţiuni vândute (la preţ negociat) = 600 a x 5.000 lei/a = 3.000.000 lei

Diferenţe nefavorabile = 3.600.000 - 3.000.000 = 600.000 lei

Formula contabilă:

	%		= 503 - Acţiuni	3.600.000
3.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei			
600.000	664 – Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate			

Exemplul nr. 2. La data de 1.08.2000, o societate comercială A, achiziţionează de pe piaţa financiară, prin intermediul unei societăţi specializate B, un număr de 1.000 de acţiuni aparţinând societăţii C, cu intenţia de a le revinde şi a realiza un venit financiar, astfel:

- Acţiuni achiziţionate = 1.000 acţiuni;
- Preţ de achiziţie = 30.000 lei / acţiunea;
- Partea eliberată a acţiunilor este de 70 % din valoarea lor;
- Comision = 1 % din valoarea tranzacţiei;
- La sfârşitul exerciţiului financiar 2000, ***valoarea bursieră*** a acţiunilor firmei C este următoarea:
  - Varianta I = 35.000 lei / acţiunea
  - Varianta II = 27.000 lei / acţiunea
- În luna februarie 2001, acţiunile sunt vândute prin intermediul unei firme specializate, în două variante:
  - Varianta I = 36.000 lei / acţiunea
  - Varianta II = 28.000 lei / acţiunea
- Comisionul firmei specializate este de 1 % din valoarea tranzacţiei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea în contabilitate a achiziţionării acţiunilor (titluri de plasament):

- Acţiuni achiziţionate = 1.000 a x 30.000 lei / a = 30.000.000 lei
- Sumele plătite imediat firmei B (partea eliberată a acţiunilor) =

$$= 30.000.000 \text{ lei} \times 70\ \% = \frac{30.000.000 \times 70}{100} = 21.000.000 \text{ lei}$$

Datoria față de emitent (firma C) = 30.000.000 - 21.000.000 = 9.000.000 lei

Formula contabilă:

30.000.000	5031 - Acțiuni	=	%		
			5121 - Conturi la bănci în lei		21.000.000
			509 – Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament		9.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu achiziționarea tiitlurilor de plasament (comision 1 %):

- Comision = 30.000.000 lei x 1 % = $\frac{30.000.000 \times 1}{100}$ = 300.000 lei

Formula contabilă:

30.000.000	627 - Cheltuielile cu serviciile bancare şi asimilate	=	5121 - Conturi la bănci în lei		300.000

c) Reflectarea în contabilitate a vărsămintelor efectuate ulterior, în favoarea societății emitente (C), în vederea eliberării integrale a titlurilor de plasament:

Formula contabilă:

9.000.000	509 - Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament	=	5121 - Conturi la bănci în lei		9.000.000

d) Determinarea valorii titlurilor de plasament, la sfârşitul exercițiului financiar 2000, în Varianta I:

- Valoarea contabilă a unei acțiuni (C) = 30.000 lei/a
- Valoarea actuală (bursieră) a unei acțiuni (C) = 35.000 lei/a

Diferența pozitivă (plus temporar de valoare) = 35.000 - 30.000 = 5.000 lei/a
Rezultă:

- Plusul temporar de valoare (total) = 1.000 a x 5.000 lei/a = 5.000.000 lei

După cum se cunoaşte, conform principiului contabil al prudenței, plusul temporar de valoare, aferent titlurilor de plasament, ***nu se contabilizează***, însă el va trebui menționat în anexele la bilanț.

e) Determinarea valorii titlurilor de plasament, la sfârşitul exercițiului financiar 2000, în Varianta II:

- Valoarea contabilă a unei acțiuni (C) = 30.000 lei/a
- Valoarea actuală (bursieră) a unei acțiuni (C) = 27.000 lei/a

Pierderea temporară de valoare = 30.000 - 27.000 = 3.000 lei/a

Rezultă:

- Pierderea temporară de valoare (total) = 1.000 a x 3.000 lei/a = 3.000.000 lei

Spre deosebire de prima variantă, când plusul temporar de valoare nu se contabilizează, în cazul pierderii temporare de valoare, aceasta ***se contabilizează*** sub forma unui provizion pentru depreciere.

Formula contabilă:

3.000.000	6863 - Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri	=	590 - Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament	3.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a vânzării titlurilor de plasament în luna februarie 2001, prin intermediul unei firme specializate, în Varianta I:

- Valoarea contabilă = 1.000 a x 30.000 lei/a = 30.000.000 lei
- Valoarea de vânzare (preț de cesiune) = 1.000 a x 36.000 lei/a = 36.000.000 lei

Diferența favorabilă = 36.000.000 - 30.000.000 = 6.000.000 lei

Formula contabilă:

36.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	%		
			503 - Acţiuni		30.000.000
			764 – Venituri din titluri de plasament		6.000.000

g) Reflectarea în contabilitate a vânzării titlurilor de plasament, în luna februarie 2001, prin intermediul unei firme specializate, în Varianta II:

- Valoarea contabilă = 1.000 a x 30.000 lei/a = 30.000.000 lei
- Valoarea de vânzare (preţ de cesiune) = 1.000 a x 28.000 lei/a = 28.000.000 lei

Diferenţa nefavorabilă = 30.000.000 - 28.000.000 = 2.000.000 lei

Formula contabilă:

	%				
28.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	503 - Acţiuni		30.000.000
2.000.000	664 - Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate				

h) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu cesiunea titlurilor (comision 1%):

- Comision (în Varianta I) = 36.000.000 x 1 % = 360.000 lei

Formula contabilă:

360.000	627 - Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate	=	5121 - Conturi la bănci în lei	360.000

i) Reflectarea în contabilitate, la începutul exerciţiului financiar 2001, a anulării provizionului constituit la sfârşitul anului 2000, pentru deprecierea titlurilor de plasament:

Formula contabilă:

3.000.000	590 -	Provizioane privind deprecierea titlurilor de plasament	=	7863 -	Venituri din provizioane pentru deprecieri	3.000.000

V. 2.1.3. - Contabilitatea obligațiunilor emise și răscumpărate

Obligațiunile sunt titluri financiare de credit, reprezentând creanța deținătorului acestora, asupra emitentului lor, rezultate în urma unui împrumut contractat de un agent economic persoană juridică, pentru o sumă și un timp determinat, de la diferite persoane fizice și/sau juridice.

Obligațiunile se emit în condițiile reglementate de lege, pe piața financiară primară și se tranzacționează pe piața financiară secundară (Bursa de valori).

Dreptul de a emite obligațiuni îl au agenții economici, persoane juridice, care îndeplinesc anumite condiții stabilite de lege și al căror capital este liber.

Obligațiunile, privite ca titluri de valoare, prezintă următoarele caracteristici:

- număr de ordine;
- valoare nominală;
- termene de plată;
- modul în care se achită dobânda;
- condiții de rambursare;
- garanții pentru obligatari;
- emitentul;
- rațiunea sau scopul emisiunii de obligațiuni;
- capitalul social al emitentului;
- sediul emitentului etc.

Spre deosebire de acțiuni, care reprezintă părți din capitalul social al unei firme și care permit deținătorului să se implice în managementul firmei, obligațiunile nu oferă această posibilitate, ele având statut de ***împrumuturi publice*** făcute de firmă, pentru care se plătesc dobânzi.

În practica financiară internațională, obligațiunile emise spre tranzacționare se grupează astfel:

- ***obligațiuni generale sau obișnuite*** - constituie o creanță pe ansamblul activelor emitentului, fără determinarea, ca garanție, a unui activ particular;
- ***obligațiuni retractabile*** - în sensul că pot fi răscumpărate la scadență, de către firma emitentă;
- ***obligațiuni ipotecare*** - caracterizate prin faptul că datoria este garantată cu ipotecă pe activele firmei emitente;
- ***obligațiuni convertibile*** - care pot fi preschimbate, la opțiunea deținătorului, cu acțiuni ale emitentului;

▪ ***obligaţiuni cu fond de răscumpărare*** - caracterizate prin faptul că emitentul alimentează periodic un fond, din care va răscumpăra la scadenţă obligaţiunile emise.

Atenţie ! - Dintre societăţile comerciale, singurele care pot emite obligaţiuni sunt ***societăţile comerciale pe acţiuni***. De asemenea, suma pentru care se emit obligaţiunile (mărimea creditului public) nu trebuie să depăşească ¾ din capitalul v•rsat existent, conform ultimului bilanţ aprobat.

În vederea emiterii de obligaţiuni prin subscripţie publică, firmele emitente trebuie să publice un prospect de emisiune, vizat de instanţa judecătorească teritorială şi autorizat (în România) de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare (CNVM).

Reflectarea în contabilitate a obligaţiunilor emise şi vândute terţilor în scopul obţinerii de disponibilităţi (credite) băneşti temporare şi răscumpărate la scadenţă se realizează cu ajutorul contului *505 – Obligaţiuni emise şi răscumpărate*, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

♦ **505 - Obligaţiuni emise şi răscumpărate:**

▪ ***Elementul evidenţiat:***
- ţine evidenţa obligaţiunilor emise şi răscumpărate;

▪ ***Conţinutul economic:***
- cont de plasamente şi active băneşti;

▪ ***Funcţia contabilă***:
- cont de activ;

▪ ***Se debitează***:
- cu valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate, cu plata imediată (5311, 5121);
- cu valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate , cu plata ulterioară (509);

▪ ***Se creditează:***
- cu valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate, anulate (161);

▪ ***Soldul final:***
- sold debitor, reprezentând valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate, neanulate.

Contul *505 - Obligaţiuni emise şi răscumpărate* se poate dezvolta în conturi analitice, pe loturi de obligaţiuni răscumpărate şi pe numerele lor de ordine.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. O societate comercială emite în condiţiile legii un împrumut obligator (emisiune de obligaţiuni), în următoarele condiţii (se foloseşe ambele modalităţi de amortizare progresivă).

- Număr de obligaţiuni = 1.000 obligaţiuni;
- Valoarea nominală a împrumutului = 1.000 oblig. X 5.000 lei / oblig. = 5.000.000 lei;
- Valoarea nominală a unei obligaţiuni = 5.000 lei / obligaţiunea,

- Valoarea de emisie (preţul de emisiune) = 4.500 lei / obligaţiunea,
- Valoarea de rambursare (preţul de rambursare) = 5.500 lei / obligaţiunea,
- Rata dobânzii = 20 %,
- Durata împrumutului obligator = 5 ani,
- Data încasării preţului de emisiune (primirii împrumutului) = 1 august, 2000,
- Cheltuieli de emisiune = 500.000 lei,
- Durata de amortizare a cheltuielilor de emisiune = 5 ani,
- În anul 2001, societatea comercială procedează la răscumpărarea obligaţiunilor de pe piaţa financiară (Bursa de valori), la preţul unitar de răscumpărare de 4.000 lei/obligaţiunea.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a operaţiilor privind emisiunea împrumutului obligatar:

- Sume încasate = 1.000 ob. X 4.500 lei / ob. = 4.500.000 lei
- Datoria societăţii faţă de obligatari (valoarea de rambursare) = 1.000 ob. x x 5.500 lei / ob. = 5.500.000 lei

Prime de rambursare = 5.500.000 - 4.500.000 = 1.000.000 lei

Formula contabilă:

	%				
4.500.000	5121 –	Conturi la bănci în lei	=	161 – Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	5.500.000
1.000.000	169 –	Prime privind rambursarea obligaţiunilor			

b) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor de emisiune:

- Cheltuieli de emisiune = 500.000 lei

Formula contabilă:

500.000	201 –	Cheltuieli de constituire	=	5121 – Conturi la bănci în lei	500.000

d) Reflectarea în contabilitate a amortizării cheltuielilor de emisiune în primul an (1 august – 31 decembrie, 2000):

$$A = \frac{CH_e}{T} \times \frac{L}{12}$$

în care:

A - amortizarea (valoarea amortizării);
CH_e - cheltuieli de emisiune;
T - timpul sau durata exprimată în ani a amortizării;
L - numărul de luni luate în calculul amortizării;
12 - cele 12 luni ale anului.

Rezultă:

$$A = \frac{CH_e}{T} \times \frac{L}{12} = \frac{500.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} \times \frac{5 \text{ luni}}{12 \text{ luni}} =$$

$$= 100.000 \times 0,42 = 42.000 \text{ lei}$$

A = 42.000 lei

Formula contabilă:

42.000	6811 – Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2801 – Amortizarea cheltuielilor de constituire	42.000

d) Reflectarea în contabilitate a amortizării primelor de rambursare a obligațiunilor, în anul 2000 (perioada 1 august - 31 decembrie):

$$A_p = \frac{P_r}{T} \times \frac{L}{12}$$

în care:

A_p - amortizarea primelor de rambursare;

P_r - primele de rambursare a obligațiunilor;
T - timpul sau durata amortizării exprimată în ani;
L - numărul de luni luate în calculul amortizării primelor de rambursare;
12 - cele 12 luni ale anului.

Rezultă:

$$A_p = \frac{P_r}{T} \times \frac{L}{12} = \frac{1.000.000}{5} \times \frac{5}{12} =$$

$$= 200.000 \times 0,42 = 84.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{A_p = 84.000 \text{ lei}}$$

Formula contabilă:

84.000	6868 – Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor	=	169 – Prime privind rambursarea obligațiunilor	84.000

e) Reflectarea în contabilitate a înregistrării dobânzilor datorate în anul 2000 (perioada 1 august - 31 decembrie):

$$\boxed{D = \frac{S \times d \times L}{100 \times 12}}$$

în care:
D - dobânda calculată în luni;
S - suma împrumutată (valoarea nominală a împrumutului);
d - procentul dobânzii;
L - numărul de luni luate în calculul dobânzilor (pentru care se calculează dobânda);
12 - cele 12 luni ale anului.

Rezultă:

$$D = \frac{S \times d \times L}{100 \times 12} = \frac{5.000.000 \times 20 \times 5}{1.200} = 416.667 \text{ lei}$$

D = 416.667 lei

Formula contabilă:

416.667	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 – Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni		416.667

f) Reflectarea în contabilitate a plății dobânzilor (cuponului de dobânzi):

Formula contabilă:

416.667	1681 – Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni	=	5121 – Conturi la bănci în lei		416.667

Notă! Dacă nu se procedează la răscumpărarea de pe piața financiară a obligațiunilor emise, aceste operații (înregistrări contabile) se repetă pe parcursul celor 5 ani, cu sumele determinate corespunzător.

g) Reflectarea în contabilitate a obligațiunilor răscumpărate:

- Obligațiuni răscumpărate = 1.000 oblig. X 5.100 lei / oblig. = 5.100.000 lei

Formula contabilă:

5.100.000	505 – Obligațiuni emise şi răscumpărate	=	5121 – Conturi la bănci în lei		5.100.000

h) Reflectarea în contabilitate a anulării celor 1.000 de obligațiuni răscumpărate:

- Valoarea de rambursare (prețul de rambursare) = 1.000 ob. x 5.500 lei / ob. = 5.500.000 lei
- Prețul de răscumpărare = 1.000 ob. x 5.100 lei / ob. = 5.100.000 lei

Diferențe pozitive = 5.500.000 - 5.100.000 = 400.000 lei

Formula contabilă:

5.500.000	161 – Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	=	%	
			505 – Obligaţiuni emise şi răscumpărate	5.100.000
			7728 – Alte venituri excepţionale din operaţiuni de capital	400.000

Notă! Dacă preţul de răscumpărare este superior preţului de rambursare (de ex. 6.000 lei / obligaţiunea), rezultă o diferenţă negativă, care se înregistrează la cheltuieli excepţionale, astfel:

- Valoarea de rambursare = 1.000 ob. x 5.500 lei / ob. = 5.500.000 lei
- Preţ de răscumpărare = 1.000 ob. x 6.000 lei / ob. = 6.000.000 lei

Diferenţa negativă = 5.500.000 - 6.000.000 = 500.000 lei

Formula contabilă:

			%	
5.500.000	161 – Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	=	505 – Obligaţiuni emise şi răscumpărate	6.000.000
500.000	6728 – Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital			

Exemplul nr. 2. O societate comercială pe acţiuni emite în condiţiile legii un număr de 100 obligaţiuni, la valoarea nominală de 100.000 lei / obligaţiunea, cu o dobândă de 20 % pe an.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţiuni presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a subscrierii obligaţiunilor la valoarea nominală de 100.000 lei / obligaţiunea:

- Valoarea nominală = 100 ob. x 100.000 lei / ob. = 10.000.000 lei

Formula contabilă:

10.000.000	461 – Debitori diverşi	=	161 – Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	10.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii obligaţiunilor subscrise, cu mențiunea că 3.000.000 lei se încasează prin casieria unităţii şi 7.000.000 lei se încasează prin contul curent:

Formula contabilă:

	%		= 461 – Debitori diverşi	10.000.000
7.000.000	5121 -	Conturi la bănci în lei		
3.000.000	5311 –	Casa în lei		

c) Reflectarea în contabilitate a dobânzii datorate obligatarilor (creditorilor):

- Determinarea dobânzii anuale:

$$D = \frac{S \times d}{100} = \frac{10.000.000 \times 20}{100} = 2.000.000 \text{ lei / an}$$

Formula contabilă:

2.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 – Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni	2.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a răscumpărării la termen a obligațiunilor, cu plata ulterioară:

Formula contabilă:

10.000.000	505 – Cheltuieli emise şi răscumpărate	=	509 – Vărsăminte de efectuat pt. titluri de plasament	10.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a achitării valorii obligaţiunilor răscumpărate:

Formula contabilă:

10.000.000	509 – Vărsăminte de efectuat pt. titluri de plasament	=	5121 – Conturi la bănci în lei	10.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a anulării obligațiunilor răscumpărate (stingerea împrumutului):

Formula contabilă:

10.000.000	161 – Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	=	505 – Obligațiuni emise și răscumpărate	10.000.000

g) Reflectarea în contabilitate a plății dobânzilor datorate:

Formula contabilă:

2.000.000	1681 – Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	2.000.000

Exemplul nr. 3. O societate comercială pe acțiuni emite în condițiile legii 100 de obligațiuni cu primă de emisiune în următoarele condiții:

- Valoarea nominală = 100 ob. x 100.000 lei / ob. = 10.000.000 lei;
- Valoarea de emisie (prețul de vânzare) = 100 ob. x 90.000 lei / ob. = 9.000.000 lei;
- Valoarea de rambursare = 100 ob. x 105.000 lei / ob. = 10.500.000 lei;
- Dobânda anuală = 20 %;
- Termen de rambursare = 4 ani;
- Rambursări anuale = 25 obligațiuni / an.

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea în contabilitate a emisiunii de obligațiuni și obținerea împrumutului la valoarea de rambursare:

- Valoarea de rambursare = 10.500.000 lei
- Valoarea de emisie = 9.000.000 lei

Prime privind rambursarea obligațiunilor = 10.500.000 - 9.000.000 = 1.500.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	161 – Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	10.500.000
9.000.000	461 – Debitori diverşi			
1.500.000	169 – Prime privind rambursarea obligațiunilor			

b) Reflectarea în contabilitate a încasării sumelor reprezentând obligațiunile subscrise:

Formula contabilă:

9.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	=	461 – Debitori diverşi	9.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a dobânzii din primul an:

$$D = \frac{S \times d}{101} = \frac{10.000.000 \times 20}{100} = 2.000.000 \text{ lei / an}$$

Formula contabilă:

2.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 – Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni	2.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a dobânzii datorate creditorilor (subscriptorilor de obligațiuni):

Formula contabilă:

2.000.000	1681 – Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	2.000.000

e) Reflectarea în contabilitate la sfârşitul primului exercițiu financiar a amortizării primelor de rambursare a obligațiunilor, aferente primului an:

- Prime de rambursare = 1.500.000 lei
- Amortizarea anuală a primelor de rambursare = $\frac{1.500.000 \text{ lei}}{4 \text{ ani}}$ =

= 375.000 lei / an

Formula contabilă:

375.000	6868 – Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor	=	169 – Prime privind rambursarea obligațiunilor	375.000

f) Reflectarea în contabilitate , după primul an, a rambursării (răscumpărării) celor 25 de obligațiuni, la valoarea de rambursare de 105.000 lei / obligațiunea:

- Rambursarea anuală = 25 ob. x 105.000 lei / ob. = 2.625.000 lei / ob.

Formula contabilă:

2.625.000	505 – Obligațiuni emise şi răscumpărate	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	2.625.000

g) Reflectarea în contabilitate, concomitent cu rambursările anuale, a anulării obligațiunilor răscumpărate, respectiv stingerea împrumutului cu obligațiunile răscumpărate:

Formula contabilă:

2.625.000	161 – Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	=	505 – Obligațiuni emise şi răscumpărate	2.625.000

Exemplul nr. 4. O societate comercială emite 100 de obligațiuni cu loterie în următoarele condiții:

- Valoarea nominală = 100 oblig. X 100.000 lei / oblig. = 10.000.000 lei
- Câştigul la loterie = 1.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a subscrierii împrumutului de 10.000.000 lei:

Formula contabilă:

10.000.000	461 – Debitori diverşi	=	161– Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	10.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a încasării obligaţiunilor subscrise:

Formula contabilă:

10.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	=	461 – Debitori diverşi	10.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii câştigului de loterie, în sumă de 1.000.000 lei:

Formula contabilă:

1.000.000	668 – Alte cheltuieli financiare	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	1.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a răscumpărării a 50 de obligaţiuni, la valoarea nominală de 100.000 lei / obligaţiunea:

Valoarea obligaţiunilor răscumpărate = 50 ob. x 100.000 lei / ob. = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	505 – Obligaţiuni emise şi răscumpărate		5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	5.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a anulării împrumutului, cu valoarea obligațiunilor răscumpărate:

Formula contabilă:

5.000.000	161 – Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	=	505 – Obligațiuni emise și răscumpărate	5.000.000

f) Reflectarea în contabilitate, la sfârșitul perioadei de gestiune, a închiderii contului de cheltuieli, reprezentând câștigurile acordate:

Formula contabilă:

1.000.000	121 – Profit și pierderi	=	668 – Alte cheltuieli financiare	1.000.000

V. 2.1.4. - Contabilitatea obligațiunilor

Obligațiunile emise de alte societăți comerciale pot face obiectul achizițiilor agenților economici care realizează activități speculative pe piața bursieră, în scopul obținerii de profit, sau obținerii de venituri sub formă de dobânzi.

Principiul activităților speculative sau de portofoliu este simplu, adică se cumpără titluri la un preț mic și se urmărește plasarea lor pe piață, la un preț mai mare.

Reflectarea în contabilitate a obligațiunilor emise de alte societăți comerciale, cumpărate în vederea obținerii de venituri financiare, se realizează cu ajutorul contului ***506 – Obligațiuni***, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- **506 - Obligațiuni:**

▪ ***Elementul evidențiat:***
- ține evidența obligațiunilor cumpărate de firmă;

▪ ***Conținutul economic:***
- cont de plasamente și active bănești;

▪ ***Funcția contabilă:***
- cont de activ;

▪ ***Se debitează:***
- cu valoarea la cost de achiziție a obligațiunilor cumpărate, cu plata imediată prin bancă sau prin casierie (5311, 5121);
- cu valoarea la cost de achiziție a obligațiunilor cumpărate, cu plata ulterioară (509);

- ***Se creditează:***

- cu valoarea obligaţiunilor cedate (5121, 5311);
- cu diferenţele nefavorabile ale obligaţiunilor vândute (664);

- ***Soldul final:***

- sold debitor, reprezentând valoarea obligaţiunilor existente.

Contul *506 - Obligaţiuni* se poate dezvolta în conturi analitice, pe loturi de obligaţiuni cumpărate şi pe numerele lor de ordine.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Se achiziţionează obligaţiuni ale altor societăţi comerciale, cu plată imediată, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	506 – Obligaţiuni	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a cumpărării de obligaţiuni, în valoare de 5.000.000 lei, cu plata ulterioară:

Formula contabilă:

5.000.000	506 – Obligaţiuni	=	509 – Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a plăţii la termen a obligaţiunilor cumpărate:

Formula contabilă:

5.000.000	509 – Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	5.000.000

Exemplul nr. 3. Un agent economic realizează pe piaţa financiară secundară (Bursa de valori) următoarele operaţiuni:

- Achiziţii (cumpărări) = 1.000 ob. X 10.000 lei / ob. = 10.000.000 lei
- Vânzări de obligaţiuni :

- la preţ mai mare = 600 obligaţiuni x 15.000 lei / ob. = 9.000.000 lei
- la preţ mai mic = 400 obligaţiuni x 8.000 lei / ob. = 3.200.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării obligaţiunilor:

Formula contabilă:

10.000.000	506 – Obligaţiuni	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	10.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării obligaţiunilor la un preţ mai mare decât cel de achiziţie (înregistrare):

- Obligaţiuni la preţ negociat = 600 ob. x 15.000 lei / ob. = 9.000.000 lei
- Obligaţiuni la preţ de achiziţie = 600 ob. x 10.000 lei / ob. = 6.000.000 lei

Diferenţe de preţ favorabile (venituri) = 9.000.000 - 6.000.000 = 3.000.000 lei

Formula contabilă:

9.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	=	%	
			506 – Obligaţiuni	6.000.000
			764 – Venituri din titluri de plasament	3.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a vânzării obligaţiunilor, la un preţ mai mic faţă de costul de achiziţie (înregistrate):

- Obligaţiuni la preţ de achiziţie = 400 ob. x 10.000 lei/ob. = 4.000.000 lei
- Obligaţiuni la preţ de vânzare = 400 ob. x 8.000 lei / ob. = 3.200.000 lei

Diferenţe nefavorabile (cheltuieli) = 4.000.000 - 3.200.000 = 800.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	506 – Obligaţiuni	4.000.000
3.200.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=		
800.000	664 – Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate			

V. 2.1.5. - Contabilitatea altor titluri de plasament şi creanţelor asimilate

În vederea realizării de venituri financiare, agenţii economici pot achiziţiona de pe piaţa financiară şi alte titluri de plasament, cum ar fi:

- Titlurile participative;
- Certificatele de investitor;
- Bonurile de subscriere autonomă;
- Drepturile de tragere;
- Dobânzile la obligaţiuni şi titluri de plasament;
- Alte titluri de creanţă.

Reflectarea în contabilitate a altor titluri de plasament cumpărate şi creanţelor asimilate se realizează cu ajutorul contului ***508 – Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate***, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- **508 – Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate**

5081 - Alte titluri de plasament

5088 - Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament

◆ **508 - Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate:**

- ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa altor titluri de plasament şi creanţe asimilate cumpărate;

- ***Conţinutul economic:***

- cont de plasamente şi active băneşti;

- ***Funcţia contabilă***:

- cont de activ;

- ***Se debitează***:

- cu valoarea la cost de achiziţie a altor titluri de plasament şi creanţe asimilate (509, 5311, 5121);

- cu dreptul de creanţă aferent dobânzilor la obligaţiuni şi titluri de plasament al exerciţiului financiar curent (766);

▪ ***Se creditează:***

- cu valoarea altor titluri de plasament (5121, 5311);
- cu diferențele nefavorabile între prețul de cesiune şi cel de achiziție al altor titluri cedate (664);
- cu încasarea prin bancă sau în numerar a dobânzilor aferente obligațiunilor şi titlurilor de plasament;

▪ ***Soldul final:***

- sold final debitor, reprezentând valoarea altor titluri de plasament şi creanțe asimilate existente, sau dobânzile aferente obligațiunilor şi titlurilor de plasament ce urmează a fi încasate.

♦ **5081 - Alte titluri de plasament:**

▪ ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența altor titluri de plasament şi creanțe asimilate cumpărate;

▪ ***Conținutul economic:***

- cont de plasamente şi active băneşti;

▪ ***Funcția contabilă***:

- cont de activ;

▪ ***Se debitează***:

- cu valoarea la cost de achiziție a altor titluri de plasament cumpărate, cu plata prin contul bancar sau în numerar (5311, 5121);
- cu valoarea la cost de achiziție a altor titluri de plasament cumpărate, cu plata ulterioară (509);

▪ ***Se creditează:***

- cu valoarea altor titluri de plasament cedate, cu încasare prin bancă sau în numerar (5121, 5311);
- cu diferențele nefavorabile între prețul de cesiune şi cel de achiziție al altor titluri cedate (664);

▪ ***Soldul final:***

- sold final debitor, reprezentând valoarea altor titluri de plasament existente.

Contul ***5081 - Alte titluri de plasament*** se poate dezvolta, la rândul său, în conturi analitice, pe feluri de alte titluri de plasament sau pe loturi de titluri cumpărate.

♦ **5088 - Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament:**

▪ ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența dobânzilor la obligațiuni şi alte titluri de plasament;

▪ ***Conținutul economic:***

- cont de plasamente şi active băneşti;

▪ ***Funcția contabilă***:

- cont de activ;

▪ ***Se debitează***:

- cu dreptul de creanță aferent dobânzilor la obligațiuni și titluri de plasament, al exercițiului financiar curent (766);

▪ ***Se creditează:***

- cu încasarea dobânzilor, prin bancă sau în numerar (5121, 5311);

▪ ***Soldul final:***

- sold final debitor, reprezentând dobânzile aferente obligațiunilor și titlurilor de plasament ce urmează a fi încasate .

Contul ***5088 - Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe persoane fizice și juridice plătitoare de dobânzi.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a cumpărării altor titluri de plasament, în sumă de 7.000.000 lei, cu plata prin contul curent sau în numerar:

Formula contabilă:

7.000.000	5081 – Alte titluri de plasament	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	7.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a cumpărării altor titluri de plasament, în valoare de 7.000.000 lei, cu plata ulterioară:

Formula contabilă:

7.000.000	5081 – Alte titluri de plasament	=	509 – Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament	7.000.000

▪ Reflectarea în contabilitate a plății vărsămintelor de efectuat pentru titlurile de plasament cumpărate:

Formula contabilă:

7.000.000	509 – Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	7.000.000

- Reflectarea în contabilitate a vânzării titlurilor de plasament achiziționate anterior, la prețul negociat de 8.000.000 lei (mai mare decât prețul de achiziție):

Rezultă:

- Preț de vânzare (cesiune) = 8.000.000 lei
- Preț de achiziție = 7.000.000 lei

Diferențe favorabile (venituri) = 8.000.000 - 7.000.000 = 1.000.000 lei

Formula contabilă:

8.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	%	
			5081 – Alte titluri de plasament	7.000.000
(5311)			764 – Venituri din titluri de plasament	1.000.000

- Reflectarea în contabilitate a vânzării titlurilor de plasament, la un preț de 6.000.000 lei (mai mic decât prețul de achiziție):

Rezultă:

- Preț de achiziție = 7.000.000 lei
- Preț de vânzare (cesiune) = 6.000.000 lei

Diferențe nefavorabile (cheltuieli) = 7.000.000 - 6.000.000 = 1.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	5081 – Alte titluri	7.000.000
6.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	de plasament	
1.000.000	664 – Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate			

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a dreptului de creanță privind dobânzile neîncasate la obligațiuni și alte titluri de plasament, în sumă de 5.000.000 lei, aferente exercițiului financiar încheiat:

Formula contabilă:

5.000.000	5088 – Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament	=	766 – Venituri din dobânzi	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării dobânzilor în exercițiul financiar următor:

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	=	5088 – Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament	5.000.000

V. 2.1.6. - Contabilitatea vărsămintelor de efectuat pentru titluri de plasament

După cum s-a putut observa, tranzacționarea titlurilor de plasament se face, de regulă, în două moduri:

- Cu plata imediată, cu plata prin contul curent bancar sau în numerar;
- Cu plata la o dată ulterioară sau la un anumit termen.

Dacă în cazul tranzacționării titlurilor de plasament cu plata imediată se utilizează conturile de disponibilități băneşti (512,531), în cazul plății la o dată ulterioară, pentru reflectarea în contabilitate a operațiilor, se utilizează ***contul 509 – Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament***, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

♦ **509 - Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament:**

- ***Elementul evidențiat:***
- ține evidența vărsămintelor de efectuat pentru titlurile de plasament cumpărate;
- ***Conținutul economic:***
- cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcția contabilă***:
- cont de pasiv;
- ***Se debitează:***
- cu valoarea achitată a titlurilor de plasament cumpărate (512, 531);
- ***Se creditează:***
- cu valoarea datorată pentru titlurile de plasament cumpărate (502, 503, 505, 506, 5081);
- ***Soldul final:***

- sold final creditor, reprezentând valoarea datorată pentru titlurile de plasament cumpărate.

Contul ***509 – Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe persoane fizice sau juridice, de la care s-au achiziționat titlurile de plasament.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a cumpărării de titluri de plasament, cu plata ulterioară, astfel:

- Acțiuni proprii = 5.000.000 lei
- Acțiuni emise de alte societăți = 3.000.000 lei
- Obligațiuni emise şi răscumpărate = 4.000.000 lei
- Obligațiuni emise de alte societăți = 7.000.000 lei
- Alte titluri de plasament = 6.000.000 lei

Total = 25.000.000 lei

Formula contabilă:

	%			
5.000.000	502 – Acțiuni proprii	=	509 – Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament	25.000.000
3.000.000	503 - Acțiuni			
4.000.000	505 - Obligațiuni emise şi răscumpărate			
7.000.000	506 - Obligațiuni			
6.000.000	5081 – Alte titluri de plasament			

- Reflectarea în contabilitate a plății datoriei privind titlurile de plasament, la o dată ulterioară, prin virament bancar sau în numerar:

Formula contabilă:

25.000.000	509 – Vărsăminte de efectuat	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	25.000.000

V. 2.2. - Contabilitatea decontărilor prin conturi la bănci

Conturile la bănci cuprind:

- Valorile de încasat:
  - cecuri de încasat ;
  - efecte comerciale de încasat depuse la bănci.
- Disponibilitățile în lei şi în devize;
- Carnetele de cecuri cu limită de sumă;
- Creditele bancare pe termen scurt;
- Dobânzile aferente disponibilităţilor şi creditelor bancare.

Sumele virate sau depuse la bănci prin mandat poştal de către terţi şi unităţile aparţinând aceluiaşi grup, pe bază de documente prezentate unităţii patrimoniale şi neoperate încă în extrasele de cont, se înregistrează într-un cont distinct.

Conturile curente la bănci, se dezvoltă în analitic, pe fiecare bancă în parte.

Dobânzile de încasat aferente disponibilităţilor aflate în conturi la bănci se înregistrează în contabilitate, faţă de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum şi cele aferente creditelor bancare pe termen scurt.

Dobânzile de profit şi cele de încasat, aferente exerciţiului financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare, respectiv, la venituri financiare.

Reflectarea în contabilitate a decontărilor prin conturile de la bănci se realizează cu ajutorul grupei de conturi ***51 – Conturi la bănci*** , care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- **51 – Conturi la bănci:**
  - 511 - Valori de încasat
  - 5112 - Cecuri de încasat
  - 5113 - Efecte de încasat
  - 5114 - Efecte remise spre scontare
  - 512 - Conturi curente la bănci
  - 5121 - Conturi la bănci în lei
  - 5124 - Conturi la bănci în devize
  - 5125 - Sume în curs de decontare
  - 5126 - Carnete de cecuri cu limită de sumă
  - 518 - Dobânzi
  - 5186 - Dobânzi de plătit
  - 5187 - Dobânzi de încasat
  - 519 - Credite bancare pe termen scurt
  - 5191 - Credite bancare pe termen scurt
  - 5192 - Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă
  - 5193 - Credite externe guvernamentale

5194 - Credite externe garantate de stat
5195 - Credite externe garantate de bănci
5196 - Credite de la trezoreria statului
5198 - Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

V. 2.2.1. - Contabilitatea valorilor de încasat

Valorile de încasat sunt titluri de valoare sau hârtii de valoare, cunoscute şi sub numele de efecte de comerţ, aflate în posesia beneficiarului lor, pentru a fi încasate, adică transformate în bani.

În categoria valorilor de încasat se includ:

- Cecurile de încasat;
- Efectele de încasat;
- Efectele remise spre scontare.

♦ **Cecul** reprezintă un instrument de plată şi credit, utilizat de regulă în relațiile de plăți din cadrul schimburilor economice internaționale, alături de cambie şi Biletul la ordin, şi se defineşte ca fiind un titlu de credit, care cuprinde un ordin , pe care o persoană numită ***trăgător,*** îl trage asupra unei bănci, la care are fonduri de care poate dispune, căreia îi ordonă să plătească o sumă de bani unei terțe persoane, care este purtătorul titlului sau beneficiarul.

O altă definiție mai simplă defineşte cecul (René Rodière) ca „un ordin adresat unei bănci, de a plăti la vedere o sumă determinată, în beneficiul purtătorului".

Din analiza acestor definiții rezultă că în cazul ***cecului*** intervin trei părți, respectiv:

- ***Trăgătorul*** - persoana care dispune plata şi care poate fi în situația de importator, cumpărător, debitor sau beneficiar al unei prestații, şi care, ca urmare a emiterii cecului, se achită de obligația de plată.
- ***Trasul*** este acea persoană care efectuează plata, din dispoziția trăgătorului, pe baza ordinului necondiționat al acestuia şi care, de regulă, este o ***bancă comercială***.
- ***Beneficiarul*** este persoana fizică sau juridică, în favoarea căreia trebuie făcută plata şi care poate fi , de regulă, în situația de exportator, vânzător, creditor, ori prestator al unor servicii, în favoarea trăgătorului cecului.

♦ **Cambia sau trata** este un instrument de plată şi credit, un efect de comerț, un înscris sau un act, care conține dispoziția unei persoane, numită ***trăgător***, dată unei persoane, numită ***tras***, de a plăti primului deținător al documentului, numit ***beneficiar***, la ordinul acestuia, o anumită sumă de bani, la un termen stabilit, numit ***scadență***.

În literatura de specialitate, cambia sau trata mai este definită ca fiind un ordin scris, necondiționat, dat de o persoană numită ***trăgător***, unei alte persoane, numită ***tras***, de a plăti la vedere, sau la un anumit termen, o sumă de bani, unei a treia persoane, numită ***beneficiar***, sau la ordinul acesteia sau la purtător.

Se observă că şi în cazul cambiei sau tratei intervin trei părți, respectiv:

- ***Trăgătorul*** - persoana care dispune sau ordonă plata şi care poate fi exportatorul, vânzătorul , creditorul sau prestatorul de servicii.

▪ ***Trasul*** - persoana care primeşte dispo ziţia şi are obligaţia fermă de a efectua plata.

▪ ***Beneficiarul*** - persoana în favoarea căreia trebuie făcută plata, fiind totodată şi deţinătorul cambiei sau tratei.

♦ **Biletul la ordin** este un instrument de plată şi credit, un efect de comerţ, un înscris, prin care o persoană, numită ***emitent***, se obligă să plătească unei alte persoane, numită ***beneficiar***, sau la ordinul acesteia, o sumă de bani, la un anumit termen, numit ***scadenţă***.

Biletul la ordin poate fi de două feluri:

▪ ***Bilet la ordin comercial*** - care se referă la un act de comerţ, la o operaţiune comercială, cum ar fi, de exemplu, livrarea unor mărfuri, cu plata la termen, care urmează a se efectua printr-un Bilet la ordin;

▪ ***Bilet la ordin financiar*** - prin care o bancă mobilizează creditul pe care îl acordă clientului său.

Din cele prezentate rezultă că în cazul unui Bilet la ordin intervin două părţi:

▪ ***Emitentul sau subscriitorul*** - respectiv persoana care dispune şi efectuează plata care se află în situaţia de cumpărător, importator, debitor, beneficiar al unei prestări etc. ;

▪ ***Beneficiarul*** - respectiv deţinătorul titlului, care poate fi în situaţia de vânzător, exportator, creditor etc..

> ***Atenţie!*** Instrumentele de plată şi credit sunt titluri tranzacţionabile la bursă (piaţa financiară), ele putând fi transmise prin girare, scontare sau rescontare, adică ele pot circula de la un beneficiar la altul, fiind posibil ca la scadenţă, beneficiarii sau plătitorii, să fie diferiţi de cei iniţiali.

Atunci când beneficiarii sau posesorii efectelor de comerţ au nevoie de disponibilităţile băneşti înainte de termenul de scadenţă, ei pot proceda la ***scontarea efectului de comerţ***.

După cum s-a menţionat deja, în afara relaţiilor directe între trăgător, tras şi beneficiar (în cazul Cambiei sau Tratei) şi între subscriitor şi beneficiar (în cazul Biletului la ordin), efectele de comerţ pot fi folosite în continuare, ca instrumente de plată şi de credit, de către beneficiari, în relaţiile cu furnizorii sau creditorii lor, transmiţând efectele prin ***girare sau andosare***.

De asemenea, efectele de comerţ, pot fi negociate înainte de scadenţă, la o bancă comercială, prin operaţiunea numită ***scontare***.

Băncile comerciale, la rândul lor, pot negocia efectele de comerţ, tot în perioada de până la scadenţă, la o Bancă centrală de emisiune, prin operaţiunea numită ***reescontare***, procurându-şi în felul acesta fondurile necesare unor exigibilităţi.

Girarea sau andosarea este operaţiunea prin care, atât cambia, cât şi Biletul la ordin, pot trece de la un posesor la altul.

Girul constituie un ordin de plată, dat de beneficiar trasului (în cazul cambiei) sau subscriitorului (în cazul Biletului la ordin), aceştia din urmă având obligaţia să achite efectul de comerţ noului deţinător al titlului, care se substituie în toate drepturile cambiale ale predecesorului său.

Scontarea este operaţiunea prin care beneficiarul transmite o Cambie sau Bilet la ordin către o Bancă comercială, în vederea încasării contravalorii efectului de comerţ, înainte de scadenţă.

În urma scontării, beneficiarului i se va achita valoarea efectului de comerţ, diminuată cu ***taxa scontului*** şi spezele bancare.

Scontul îmbracă două forme:

- Scont comercial
- Scont raţional

a) ***Scontul comercial*** reprezintă scontul calculat asupra valorii nominale a efectului de comerţ şi se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$S_c = \frac{V_n \times d \times T}{100 \times 360}$$

în care:

S_c - scontul comercial;
V_n - valoarea nominală a titlului;
d - procentul dobânzii calculat de bancă;
T - timpul, exprimat în ani;
360 - reprezintă numărul de zile ale unui an comercial.

Într-o altă ordine de idei, se poate spune că scontul comercial reprezintă diferenţa dintre valoarea nominală a efectului de comerţ şi valoarea lui reală, respectiv:

$$S_c = V_n - V_r$$

în care:

S_c - scontul comercial;
V_n - valoarea nominală a titlului de comerţ;
V_r - valoarea reală a titlului de comerţ.

b) ***Scontul raţional*** reprezintă scontul calculat asupra valorii reale a efectului (titlului) comercial.

- ***Rescontarea*** este operaţiunea prin care o Bancă comercială, aflată la un moment dat în lipsă de lichidităţi, sau în dorinţa de a-şi mobiliza şi investi unele fonduri în afaceri rentabile, renunţă la o parte din portofoliul său de efecte de comerţ, dobândite anterior în urma operaţiunilor de scontare, negociindu-le, la rândul său, la Banca centrală de emisiune (Banca Naţională).

Banca centrală de emisiune va restitui contravaloarea titlurilor, diminuată cu ***taxa de rescont*** şi spezele bancare aferente.

Atenţie! Taxele de scont reprezintă practic dobânzile percepute de Băncile comerciale şi ele reprezintă pentru agenţii economici o ***cheltuială financiară.***

Reflectarea în contabilitate a valorilor de încasat se realizează cu ajutorul contului ***511 - Valori de încasat*** , cont sintetic de gradul II, pe feluri sau tipuri de valori de încasat, astfel:

- 511 - Valori de încasat
  5112 - Cecuri de încasat
  5113 - Efecte de încasat
  5114 - Efecte remise spre scontare

♦ **Contul 511 - Valori de încasat:**

- ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa valorilor de încasat, cum sunt cecurile şi efectele comerciale primite de la clienţi;

- ***Conţinutul economic:***

- cont de plasamente şi active băneşti;

- ***Funcţia contabilă***:

- cont de activ;

- ***Se debitează***:

- cu valoarea cecurilor şi a efectelor comerciale primite de la clienţi (411, 413);

- ***Se creditează:***

- cu valoarea cecurilor şi a efectelor comerciale încheiate (5121, 5124);
- cu valoarea sconturilor acordate (667);

- ***Soldul final:***

- sold final debitor, reprezentând valoarea cecurilor şi a efectelor comerciale neîncasate.

♦ **Contul 5112 - Cecuri de încasat:**

- ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa cecurilor de încasat, primite de la clienţi;

- ***Conţinutul economic:***

- cont de plasamente şi active băneşti;

- ***Funcţia contabilă***:

- cont de activ;

- ***Se debitează***:

- cu cecurile, cu şi fără limită de sumă, primite de la clienţi şi depuse la bancă, spre încasare (411);

- ***Se creditează:***

- cu încasarea cecurilor prin conturile bancare, în lei sau în valută (5121, 5124);

▪ ***Soldul final:***

- sold final debitor, reprezentând valoarea cecurilor depuse spre încasare la bancă şi încă neîncasate.

Contul ***5112 - Cecuri de încasat*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe clienţi de la care s-au primit cecuri depuse spre încasare.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a valorii unui cec cu sau fără limită de sumă, de 5.000.000 lei, primit de la clienţi şi depus la bancă, spre încasare:

Formula contabilă:

5.000.000	5112 – Cecuri de încasat	=	411 - Clienţi	5.000.000

▪ Reflectarea în contabilitate a încasării cecului conform extrasului de cont curent:

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	5112 – Cecuri de încasat	5.000.000

◆ **Contul 5113 - Efecte de încasat:**

▪ ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa efectelor comerciale de încasat, primite de la clienţi;

▪ ***Conţinutul economic:***

- cont de plasamente şi active băneşti;

▪ ***Funcţia contabilă***:

- cont de activ;

▪ ***Se debitează***:

- cu valoarea efectelor comerciale depuse la bănci, spre încasare (413);

▪ ***Se creditează:***

- cu sumele încasate în lei sau în devize, prin decontarea efectelor comerciale depuse spre încasare (5121, 5124);

▪ ***Soldul final:***

- sold final debitor, reprezentând valoarea efectelor comerciale depuse spre încasare la bănci, dar încă neîncasate .

Contul ***5113 – Efecte de încasat*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de efecte comerciale depuse spre încasare.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a primirii unui efect comercial de încasat (cambie), pentru suma de 7.000.000 lei şi depunerea la bancă în vederea încasării:

Formula contabilă:

7.000.000	5113 – Efecte de încasat	=	413 - Efecte de primit	7.000.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării efectelor comerciale, la scadență:

Formula contabilă:

7.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	5113 – Efecte de încasat	7.000.000

♦ **Contul 5114 - Efecte remise spre scontare:**

- ***Elementul evidențiat:***
- ține evidența efectelor comerciale remise spre scontare;
- ***Conținutul economic:***
- cont de plasamente şi active băneşti;
- ***Funcția contabilă***:
- cont de activ;
- ***Se debitează***:
- cu valoarea efectelor comerciale remise spre scontare la băncile comerciale în vederea încasării, mai puțin taxa scontului (413);
- ***Se creditează:***
- cu sumele încasate în lei sau în devize, prin decontarea efectelor comerciale depuse spre scontare (5121, 5124);
- ***Soldul final:***
- sold final debitor, reprezentând valoarea efectelor comerciale depuse spre scontare la bănci, dar încă neîncasate.

Contul ***5114 – Efecte remise spre scontare*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe efecte comerciale remise spre scontare (încasare).

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic primeşte un efect de comerț, în valoare de 7.000.000 lei , pe care îl depune spre scontare la o bancă comercială.

În vederea scontării, Banca comercială reține o taxă de scont de 400.000 lei și speze bancare în sumă de 100.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a acceptării de la clienți a efectului de comerț:

Formula contabilă:

7.000.000	413 - Efecte de primit	=	411 - Clienți	7.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a soldării contului ***413 – Efecte de primit***, după primirea efectelor comerciale:

Formula contabilă:

7.000.000	5113 – Efecte de încasat	=	413 – Efecte de primit	7.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a depunerii efectelor de comerț spre scontare:

Formula contabilă:

7.000.000	5114 – Efecte remise spre scontare	=	5113 – Efecte de încasat	7.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a scontării efectelor de comerț:

Formula contabilă:

	%			
6.500.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	5114 – Efecte remise spre scontare	7.000.000
100.000	627 – Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate			
400.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile			

V. 2.2.2. - Contabilitatea decontărilor prin conturile curente la bănci

Decontările prin conturile curente la bănci mai sunt cunoscute în literatura de specialitate şi sub denumirea de ***decontări fără numerar*** şi reprezintă acele operaţii bancare prin care plăţile, respectiv încasările se realizează prin ***viramente bancare***, adică prin trecerea sumelor datorate de debitori, cumpărători sau alţi plătitori, din conturile lor deschise la bănci, în conturile bancare ale titularilor aflaţi în postura de creditor, furnizor, prestator de servicii sau alt beneficiar de drepturi băneşti.

Toate plăţile efectuate din contul debitorilor se fac numai cu acceptul expres al acestora, cu excepţia ***executărilor silite***, efectuate în condiţiile legii (O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanţelor bugetare etc.)

Operaţiile de decontare efectuate prin conturile bancare, se realizează în baza normelor elaborate de Banca Naţională a României, potrivit legii şi altor reglementări.

Principalele forme şi instrumente de decontare bancară sunt:

- ***Acceptarea*** - reprezintă acea formă de decontare bancară între agenţii economici, prin care plăţile se efectuează pe bază de consimţământ (acceptare), astfel:
  - plăţi efectuate din iniţiativa debitorului;
  - plăţi efectuate din iniţiativa creditorului.
- ***Compensarea datoriilor*** între doi sau mai mulţi agenţi economici, la iniţiativa acestora;
- ***Decontări prin acreditare*** bazate pe principiul efectuării plăţilor, pe măsura efectuării livrărilor de bunuri, executării de lucrări şi prestărilor de servicii, pe baza documentelor justificative depuse la bancă.

Operaţiunile de încasări şi plăţi făcute de bănci în contul clienţilor lor, aflaţi în diferite posturi de debitori sau creditori, se consemnează în documentul intitulat *„Extrasul de cont* ", în care sunt înscrise:

- încasările realizate;
- plăţile efectuate;
- soldul final al contului.

Extrasul de cont împreună cu anexele sale constituie documentul justificativ, care stă la baza înregistrărilor în contabilitatea agenţilor economici.

> ***Atenţie!*** Contabilitatea bancară este diferită de cea a agenţilor economici şi tocmai de aceea atenţionăm asupra faptului că debitul şi creditul din Extrasul de cont au semnificaţie inversă faţă de debitul şi creditul din contul de disponibilităţi băneşti ale agentului economic.

Reflectarea în contabilitate a disponibilităţilor băneşti în conturile curente bancare se realizează cu ajutorul contului ***512 – Conturi curente la bănci*** , cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 512 - Conturi curente la bănci

- 5121 - Conturi la bănci în lei
- 5124 - Conturi la bănci în devize
- 5125 - Sume în curs de decontare
- 5126 - Carnete de cecuri cu limită de sumă

Având în vedere eterogenitatea destul de pronunțată a contului ***512 – Conturi curente la bănci***, vom prezenta în continuare tipurile de operațiuni şi dezvoltările de gradul II ale acestui cont.

V. 2.2.2.1. - Contabilitatea conturilor curente la bănci în lei

Agenţii economici îşi pot deschide conturi de disponibil bancar la mai multe unități bancare, în funcție de necesitatea lor şi cu respectarea regulamentelor emise de Banca Națională a României, potrivit legii şi a altor reglementări.

Reflectarea în contabilitate a disponibilităților băneşti în lei, a existenței şi mişcării acestora, ca urmare a operațiunilor de încasări şi plăți se realizează cu ajutorul contului ***5121 – Conturi la bănci în lei*** , cont sintetic de gradul II, care se caracterizează prin următoarele:

♦ Contul 5121 - Conturi la bănci în lei:

- ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența disponibilităților în lei, aflate în conturi la bănci;

- ***Conținutul economic:***

- cont de plasamente şi active băneşti;

- ***Funcția contabilă***:

- cont bifuncțional, care funcționează astfel:

- ca un cont de activ, atunci când disponibilitățile existente în cont acoperă integral volumul plăților, fiind un cont de disponibilități băneşti;

- ca un cont de pasiv, atunci când disponibilitățile existente în cont nu acoperă nivelul plăților de efectuat şi în baza unui ***contract de credit bancar***, banca acordă un credit agentului economic, stabilit la o anumită limită, numită ***linie de creditare***;

- ***Se debitează***:

- cu sumele depuse în cont, ca aport, de către întreprinzătorul individual (108);
- cu valoarea subvențiilor pentru investițiile primite, fără înregistrarea creanței de încasat (131);
- cu suma creditelor bancare pe termen mediu şi lung primite (162);
- cu sumele încasate de la agenții economici care dețin titluri de participare ale unității (166);
- cu sumele încasate, reprezentând alte împrumuturi şi datorii asimilate (167);
- cu valoarea creanțelor imobilizate şi a dobânzilor aferente încasate (267);
- cu sumele încasate de la clienți (411,413,419);
- cu TVA de recuperat, încasată de la bugetul statului (4424);
- cu subvențiile încasate, înregistrate anterior drept creanțe (445);

- cu sumele restituite de la buget, reprezentând vărsăminte efectuate în plus, din impozite şi taxe (446, 448);
- cu sumele încasate de la alte unităţi din cadrul grupului (451);
- cu sumele depuse în cont de către asociaţi (455);
- cu sumele depuse în cont în bani, la capitalul social (1456);
- cu sumele încasate de la debitori diverşi (461);
- cu sumele necuvenite virate în contul unităţii (462);
- cu sumele încasate în avans şi care privesc exerciţiile viitoare (472);
- cu sumele virate în cont, pe măsura clasificării operaţiilor (473);
- cu valoarea cecurilor şi efectelor de comerţ încasate (5112, 5113, 5114);
- cu sume reprezentând dobânzi de primit încasate (5187);
- cu sume depuse sau virate în cont, rezultate din încasările în numerar, din carnete de cec cu limită de sumă şi din alte conturi bancare (581);
- cu sumele încasate, reprezentând redevenţe locaţii de gestiune şi chirii (706);
- cu sume încasate, reprezentând subvenţii de exploatare (741);
- cu sume încasate, reprezentând alte venituri din exploatare (758);
- cu sume încasate, reprezentând dividende pentru participaţii la capitalul altor societăţi (761, 762);
- cu diferenţele favorabile aferente titlurilor de plasament, cu ocazia cesiunii lor (764);
- cu sumele încasate, reprezentând dobânzi aferente disponibilităţilor în conturi la bănci (766);
- cu sumele încasate din donaţii (7718);

▪ ***Se creditează:***

- cu sumele retrase din cont, de către întreprinzătorii individuali;
- cu suma creditelor pe termen mediu şi lung rambursate (162);
- cu sumele restituite agenţilor economici care deţin titluri de participare ale unităţii (166);
- cu sumele plătite, reprezentând rambursarea altor împrumuturi şi datorii asimilate (167);
- cu suma dobânzilor plătite pentru împrumuturile pe termen mediu şi lung (1681, 1682, 1686, 1687);
- cu cheltuielile ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea societăţii (201);
- cu valoarea împrumuturilor pe termen mediu şi lung virate (267);
- cu valoarea vărsămintelor efectuate pentru titluri imobilizate (269);
- cu plăţile efectuate către furnizorii de bunuri (401, 403, 404, 405, 409);
- cu sumele achitate terţilor, reprezentând reţineri sau popriri din salarii (427);
- cu sumele achitate, reprezentând contribuţia la asigurările sociale, fondul de sănătate şi contribuţia salariaţilor pentru pensia suplimentară (4311, 4312);
- cu sumele achitate, reprezentând contribuţia unităţii şi a personalului la constituirea fondului de şomaj (4371, 4372);
- cu sumele virate asigurărilor sociale, reflectate ca alte datorii sociale (4381);
- cu sumele plătite la buget reprezentând impozitul pe profit (441);
- cu plata TVA datorată bugetului de stat (4423);

- cu plata către buget a impozitului pe salarii (444);
- cu plata către buget de accize şi alte impozite şi taxe (446);
- cu plata de impozite şi taxe către alte organisme de stat (447);
- cu sumele restituite altor unităţi din cadrul grupului (451);
- cu sumele achitate asociaţilor din disponibilităţile acestora aflate la unităţi (455);
- cu sumele achitate acţionarilor sau asociaţilor din dividendele cuvenite (457);
- cu plăţile pentru lichidarea obligaţiilor faţă de creditorii diverşi (462);
- cu plăţile privind cheltuielile cu abonamente, chirii şi alte cheltuieli (471, 612, 628);
- cu restituirea sumelor aflate în curs de clasificare (473);
- cu costul acţiunilor proprii răscumpărate, la valoarea de achiziţie (502);
- cu valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate (505);
- cu valoarea vărsămintelor efectuate pentru titluri de plasament (509);
- cu suma dobânzilor plătite pentru credite pe termen scurt (518, 666);
- cu sumele ridicate în numerar din cont, sau virate în alt cont de trezorerie (581);
- cu valoarea primelor de asigurare achitate (613);
- cu plăţile pentru alte servicii executate de terţi (621, 622, 623, 624, 625, 626, 628);
- cu valoarea disponibilităţilor, a amenzilor şi penalităţilor, donaţiilor şi subvenţiilor acordate, plătite (6711, 6712);

▪ ***Soldul final:***

- ***sold debitor***, reflectând disponibilităţile băneşti ale agentului economic aflate în contul curent;
- ***sold creditor***, reprezentând creditul acordat de bancă prin contul curent (***credit de trezorerie***).

Contul ***5121 – Conturi la bănci în lei*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe conturi deschise la fiecare bancă în parte.

Plăţile din contul curent al agentului economic se efectuează în baza unui ***ordin de plată***, cu excepţiile prevăzute de lege (executări silite), acesta fiind o dispoziţie necondiţionată dată de agentul economic băncii la care are deschis contul de disponibilităţi de a pune la dispoziţia unui terţ beneficiar a anumită sumă de bani, la un termen scadent.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Se reflectă în contabilitate încasările prin virament, conform extrasului de cont, astfel:

- Depuneri de numerar în cont = 1.000.000 lei
- Încasări de la debitori = 5.000.000 lei
- Încasări de la clienţi = 3.000.000 lei
- Încasări de la clienţi – efecte de primit = 2.000.000 lei
- Încasări din operaţii diverse = 4.000.000 lei

Formula contabilă:

15.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	%	
			581 - Viramente interne	1.000.000
			461 – Debitori diverşi	5.000.000
			411 – Clienţi	3.000.000
			413 – Efecte de primit	2.000.000
			708 – Venituri din activităţi diverse	4.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a plăţilor efectuate prin virament, conform extrasului de cont, astfel:

- Ridicări de numerar din cont = 4.000.000 lei
- Plata impozitului pe salarii = 2.000.000 lei
- Plata CAS (contribuţia unităţii) = 7.000.000 lei
- Plata CAS (contribuţia personalului) = 1.000.000 lei
- Plata fond şomaj (contribuţia unităţii) = 3.000.000 lei
- Plata fond şomaj (contribuţia personalului) = 500.000 lei
- Plata fonduri speciale = 6.000.000 lei
- Plata serviciilor poştale = 500.000 lei
- Plata ratelor curente la creditele pe termen scurt = 8.000.000 lei
- Reţineri din salarii în favoarea terţilor = 1.000.000 lei
- Plata furnizorilor de stocuri = 9.000.000 lei
- Plata furnizorilor de imobilizări = 10.000.000 lei

Formula contabilă:

	%		5121 – Conturi la bănci în lei	52.000.000
4.000.000	581 – Vărsăminte interne	=		
2.000.000	444 – Impozitul pe salarii			
7.000.000	4311 – Contribuţia unităţii la asigurările sociale			
1.000.000	4312 – Contribuţia person. pt. pensie suplimentară			
3.000.000	4371 – Contribuţia unităţii la fondul de şomaj			
500.000	4372 – Contribuţia person. la fondul de şomaj			
6.000.000	447 – Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate			

500.000	626 – Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii	
1.000.000	427 – Reţineri din remuneraţii datorate terţilor	
8.000.000	5191 – Credite bancare pe termen scurt	
9.000.000	401 - Furnizori	
10.000.000	405 – Furnizori de imobilizări	

V. 2.2.2.2. - Contabilitatea conturilor curente la bănci în devize

În conformitate cu prevederile Legii contabilităţii şi a Regulamentului pentru aprobarea unor măsuri de executare a Legii contabilităţii, operaţiunile privind investiţiile de capital străin, titlurile de valoare, comerţul exterior, cooperarea economică internaţională, prestările de servicii şi executările de lucrări externe, creditele şi operaţiunile bancare externe, schimbul valutar, disponibilităţile în devize, precum şi alte operaţiuni în devize se înregistrează, atât în devize, cât şi în lei, la cursul valutar de schimb în vigoare la data efectuării lor.

Operaţiile efectuate de subunităţile proprii în străinătate pot fi înregistrate în cursul perioadei de gestiune, numai în devize, urmând ca la sfârşitul exerciţiului financiar să se facă convertirea în lei a soldurilor şi a rulajelor conturilor.

Convertirea în lei a preţurilor externe, pentru stabilirea valorii în vamă a mărfurilor din import, se face potrivit cursului valutar de schimb în vigoare, în prima zi a săptămânii în care se înregistrează declaraţia vamală, conform reglementărilor privind tariful vamal de import.

Reflectarea în contabilitate a disponibilităţilor băneşti în devize, existente în contul curent bancar, precum şi mişcările acestora, ca urmare a operaţiunilor de încasări şi plăţi în devize, se realizează cu ajutorul ***contului 5124 – Conturi la bănci în devize***, cont sintetic de gradul II, care în principiu, are acelaşi conţinut economic, aceiaşi funcţionare şi aceleaşi corespondenţe, ca şi ***contul 5121 – Conturi la bănci în lei***, astfel:

- **Contul 5124 - Conturi la bănci în devize:**

▪ ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa disponibilităţilor în devize, aflate în conturi la bănci, precum şi mişcarea acestora;

▪ ***Conţinutul economic:***

- cont de plasamente şi active băneşti;

▪ ***Funcţia contabilă:***

- cont bifuncţional, care funcţionează:
- ca un ***cont de activ***, dacă disponibilităţile existente în contul bancar acoperă integral volumul plăţilor, contul prezentând un sold debitor;

- ca ***un cont de pasiv***, atunci când disponibilitățile din cont nu acoperă plățile angajate de firmă, iar în baza unui certificat de credit în valută, banca acordă un credit de trezorerie, până la limita acoperirii integrale a plăților angajate (***linie de credit***);

▪ ***Se debitează***:

- cu sumele în devize încasate prin contul curent bancar şi a echivalentului acestora în lei;

▪ ***Se creditează:***

- cu sumele în devize şi echivalentul acestora în lei, plătite prin bancă sau ridicate în numerar de la bancă;
- cu creditele de trezorerie primite de la bancă prin linia de creditare;

▪ ***Soldul final:***

- soldul debitor reflectă sumele în devize şi echivalentul lor în lei, existente în contul bancar;
- soldul creditor reflectă creditul acordat de bancă prin contul curent în devize (credit de trezorerie) şi echivalentul creditului în lei.

Contul ***5124 - Conturi la bănci în devize*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe fiecare unitate bancară în parte, iar în cadrul acestora, pe feluri de devize ($, D. M. etc.).

Având în vedere prevederile actelor normative de reflectare a operațiilor în devize, atât în valută, cât şi în lei, între data efectuării tranzacțiilor în devize şi facturării acestora şi data plății efective pot apărea ***diferențe de curs valutar*** datorate raportului de schimb (cursului valutar) dintre moneda străină şi moneda națională, astfel:

▪ Dacă cursul valutar de la data plății este mai mic decât cursul valutar de la data facturării se consemnează ***diferențe favorabile de curs valutar*** (se plăteşte mai puțin), reflectate în contabilitate sub forma ***Venituri din diferențe de curs valutar***;

▪ Dacă cursul valutar de la data plății este mai mare decât cursul valutar de la data facturării, se consemnează ***diferențe nefavorabile de curs valutar***, reflectate în contabilitate sub forma ***Cheltuielilor din diferențe de curs valutar***.

În situația în care creanțele şi datoriile în devize ale firmelor nu sunt lichidate până la sfârşitul exercițiului financiar (31 decembrie), acestea se inventariază şi se evaluează la cursul valutar din ultima zi a anului (31 decembrie), respectiv ***data la care se întocmeşte bilanțul de închidere*** a exercițiului financiar, fiind incluse în bilanț.

Prin compararea datoriilor şi creanțelor în devize, evaluate la sfârşitul exercițiului financiar, cu valoarea contabilă a aceloraşi datorii şi creanțe (valoarea lor la data facturării), pot rezulta diferențe în plus sau minus, cunoscute sub numele de ***diferențe de conversie*** (au fost studiate anterior).

Diferențele de conversie – activ (diferențe nefavorabile) se înscriu în activul bilanțului, sub forma ***activelor de regularizare***.

Diferențele de conversie – pasiv (diferențe favorabile) se înscriu în pasivul bilanțului, sub forma ***pasivelor de regularizare***.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic are de încasat o creanță de 500 $, astfel:

▪ Valoarea creanței la data încasării = 500 $ x 25.000 lei / $ = 12.500.000 lei

- Valoarea creanței la data facturării = 500 $ x 20.000 lei / $ = 12.500.000 lei

Diferențe favorabile de curs valutar = 12.500.000 - 10.000.000 = 2.500.000 lei

Formula contabilă:

11.500.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	%	
			411 – Clienți	10.000.000
			765 – Venituri din diferențe de curs valutar	2.500.000

Exemplul nr. 2. Un agent economic are de încasat o creanță de 500 $, în următoarele condiții:

- Valoarea creanței la data facturării = 500 $ x 20.000 lei / $ = 10.000.000 lei
- Valoarea creanței la data încasării = 500 $ x 18.000 lei / $ = 9.000.000 lei

Diferențe nefavorabile de curs valutar = 10.000.000 - 9.000.000 = 1.000.000 lei

Formula contabilă:

	%			
9.000.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	411 – Clienți	10.000.000
1.000.000	665 – Cheltuieli din diferențe de curs valutar			

Exemplul nr. 3. Un agent economic are datorii în valută, în sumă de 500 $, astfel:

- Valoarea datoriei la data plății = 500 $ x 25.000 lei / $ = 2.500.000 lei
- Valoarea datoriei la data facturării = 500 $ x 20.000 lei / $ = 10.000.000 lei

Diferențe nefavorabile de curs valutar = 12.500.000 - 10.000.000 = 2.500.000 lei

Formula contabilă:

	%			
10.000.000	401 – Furnizori	=	5124 – Conturi la bănci în devize	12.500.000
2.500.000	665 – Cheltuieli din diferențe de curs valutar			

Exemplul nr. 4. Un agent economic are datorii în valută, în sumă de 500 $, astfel:

- Valoarea datoriei la data facturării = 500 $ x 20.000 lei / $ = 10.000.000 lei
- Valoarea datoriei la data plății = 500 $ x 18.000 lei / $ = 9.000.000 lei

Diferențe favorabile de curs valutar = 10.000.000 - 9.000.000 = 1.000.000 lei

Formula contabilă:

10.000.000	401 - Furnizori	=	%	
			5124 – Conturi la bănci în devize	9.000.000
			765 – Venituri din diferențe de curs valutar	1.000.000

V. 2.2.2.3. - Contabilitatea sumelor în curs de decontare

Contabilitatea mijloacelor băneşti în curs de decontare se referă la acele sume aflate în curs de încasare atunci când debitorii sau clienții şi-au achitat obligațiile, însă sumele nu au apărut în extrasul de cont al beneficiarului acestora (furnizorul).

În principiu, sunt considerate sume în curs de decontare următoarele:

- Sumele plătite de terți şi unitățile aparținând aceluiaşi grup prin conturile bancare, pe bază de documente prezentate unității patrimoniale şi neajunse în extrasul de cont al băncii;
- Sumele plătite prin mandat poştal, de către terți sau unitățile aparținând aceluiaşi grup, pe bază de documente prezentate unității patrimoniale şi neapărute încă în extrasele de cont;
- Sume depuse în conturi bancare pentru cumpărare de valută;
- Diverse alte sume aflate în curs de decontare şi care nu pot fi reflectate în contul curent la bănci, în lei sau în devize.

Reflectarea în contabilitate a sumelor aflate în curs de decontare se realizează cu ajutorul contului ***5125 – Sume în curs de decontare***, cont sintetic de gradul II, care se caracterizează prin următoarele:

♦ **Contul 5125 - Sume în curs de decontare:**

- ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența sumelor virate sau depuse la bănci sau prin mandat poştal de către terți şi unitățile aparținând aceluiaşi grup, pe bază de documente prezentate unității patrimoniale şi neapărute încă în extrasele de cont;

- ***Funcția contabilă:***

- cont de activ;
- ***Se debitează***:
- cu sumele virate sau depuse la bănci sau prin mandat poştal de către terţi (411);
- cu consemnarea de sume în conturi distincte la bănci, pentru procurare de valută (5121);
- ***Se creditează:***
- cu sumele apărute în extrasul de cont al băncii destinatare (5121);
- cu sumele consemnate în conturi distincte la bănci pentru procurări de valută şi neutilizate (5121);
- cu contravaloarea valutei procurate prin consemnarea în acest scop de sume în lei în conturi distincte (5124);
- cu comisionul bancar privind cumpărarea valutei din sumele consemnate în acest scop, în lei (627);
- ***Soldul final:***
- soldul debitor, reprezentând sumele aflate în curs de decontare.

Contul ***5125 – Sume în curs de decontare*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe persoane fizice sau juridice, privind sumele aflate în curs de decontare.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic furnizor, evidenţiază în contabilitate la data de 1.03.2001, pe baza documentelor prezentate de client, sumele depuse la bancă sau prin mandat poştal de către acesta, reprezentând 5.000.000 lei, care nu au apărut încă în extrasul de cont al băncii, privind contul curent al agentului economic.

Formula contabilă:

5.000.000	5125 - Sume în curs de decontare	=	411 - Clienţi		5.000.000

- La data de 5.03.2001 apare în extrasul de cont al furnizorului, suma depusă de client.

Formula contabilă:

5.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	5125 - Sume în curs de decontare		5.000.000

Exemplul nr. 2. Se reflectă în contabilitatea firmei primirea mandatelor poştale, aferente vânzărilor prin corespondenţă (colete), în sumă de 3.000.000 lei.

Formula contabilă:

3.000.000	5125	- Sume în curs de decontare	=	411	- Clienţi	3.000.000

▪ Reflectarea în contabilitate, la dată ulterioară, a încasării mandatelor poştale prin contul curent la bănci.

Formula contabilă:

3.000.000	5121	- Conturi la bănci în lei	=	5125	- Sume în curs de decontare	3.000.000

V. 2.2.2.4. - Contabilitatea carnetelor de cecuri cu limită de sumă

Carnetele de cecuri cu limită de sumă sunt disponibilităţi băneşti la dispoziţia titularului, eliberate de banca acestuia, pentru efectuarea decontărilor cu terţii.

Carnetele de cecuri se încarcă (se alimentează), în baza înţelegerilor dintre titular şi Banca comercială în care acesta îşi ţine disponibilităţile băneşti, din disponibilităţile băneşti ale titularului, existente în contul curent, pe baza unei dispoziţii de plată sau dintr-un credit de trezorerie acordat de bancă, care se virează în contul curent, de unde se încarcă (alimentează) cecul cu sumele convenite.

Atunci când un furnizor de bunuri acceptă ca mijloc de plată cecul, el depune fila de cec la Banca la care are deschis contul curent, aceasta având obligaţia legală de a se preocupa de încasarea lui din contul clientului, deschis la aceeaşi Bancă sau la alte bănci.

Evidenţa contabilităţii carnetelor de cecuri cu limită de sumă se realizează cu ajutorul contului *5126 - Carnete de cecuri cu limită de sume*, cont sintetic de gradul II, care se caracterizează prin următoarele:

♦ **Contul 5126** - ***Carnete de cecuri cu limită de sume:***

▪ ***Elementul evidenţiat:***
- ţine evidenţa sumelor virate din contul curent în file de cec, la dispoziţia titularului;

▪ ***Conţinutul economic:***
- cont de plasamente şi active băneşti;

▪ ***Funcţia contabilă:***
- cont de activ;

▪ ***Se debitează:***
- cu valoarea cecurilor eliberate de bancă, prin intermediul contului ajutător *581 – Viramente interne*;

- ***Se creditează:***

- cu plăţile efectuate în favoarca furnizorilor de bunuri şi servicii (401, 404);
- cu plăţile efectuate în avans, prin carnete de cec cu limită de sumă (471);
- cu cecurile neutilizate, anulate, vărsate înapoi în contul curent, prin intermediul contului ajutător *581 – Viramente interne;*

- ***Soldul final:***

- soldul debitor, reflectând valoarea sumelor aflate pe file cec, neutilizaze.

Contul *5126 – Carnete de cecuri cu limită de sume* se poate dezvolta în conturi analitice, pe serii de carnete de cecuri şi persoane autorizate a le folosi.

> ***Atenţie!*** Conform circularei BNR nr. 49 / 1997, acest cont nu se mai foloseşte. De altfel, nici în noul Plan general de conturi, aplicat conform OMFP nr. 94 / 2001, contul ***5126 – Carnete de cecuri cu limită de sume*** nu mai este cuprins.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a deschiderii unui carnet de cecuri cu limită de sume, în limita sumei de 8.000.000 lei:

Formula contabilă:

8.000.000	581 - Viramente interne	=	5125 - Conturi la bănci în lei		8.000.000

Concomitent:

Formula contabilă:

8.000.000	5126 - Carnete de cecuri cu limită de sume	=	581 - Viramente interne		8.000.000

- Reflectarea în contabilitate a plăţii unor furnizori cu file de cec, reprezentând 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	401 - Furnizori	=	5126 - Carnete de cecuri cu limită de sume		5.000.000

▪ Reflectarea în contabilitate a plăţii unor servicii, din carnete de cecuri cu limită de sumă, astfel:

- plata serviciilor de energie şi apă = 2.000.000 lei

- TVAd = 19 % = $\frac{2.000.000 \times 19}{100}$ = 380.000 lei

T o t a l = 2.380.000 lei

Formula contabilă:

		%		5126 - Carnete de	2.380.000
2.000.000	605 -	Cheltuieli privind energia şi apa	=	cecuri cu limită de sume	
380.000	4426 -	TVAd			

▪ Diferenţa de sumă neutilizată aflată pe file de cec se anulează (620.000 lei):

Formula contabilă:

620.000	581 -	Vărsăminte interne	=	5126 - Carnete de cecuri cu limită de sume	620.000

Concomitent:

620.000	5121 -	Conturi la bănci în lei	=	581 - Vărsăminte interne	620.000

V. 2.2.3. - Contabilitatea dobânzilor bancare pentru disponibilităţile băneşti din conturile curente

Dobânda se calculează în procente, la suma depusă la bancă sau împrumutată de la bancă, reprezentând ***un venit*** pentru deţinătorul capitalului (banilor) şi o ***cheltuială financiară*** pentru cel care se împrumută, dobânda fiind considerată ***preţul creditului acordat.***

Pentru determinarea dobânzilor se utilizează mai multe relaţii de calcul, în funcţie de necesităţi, toate conducând la acelaşi rezultat, astfel:

- ***Dobânda calculată în ani*:**

$$D = \frac{S \times d \times T}{100}$$

în care:

D - dobânda calculată în ani;
S - suma împrumutată;
d - procentul dobânzii;
T - timpul exprimat în ani.

- ***Dobânda calculată în luni calendaristice*:**

$$D = \frac{S \times d \times L}{12 \times 100}$$

în care:

D - dobânda, calculată în luni;
S - suma împrumutată;
d - procentul dobânzii;
L - numărul de luni pentru care se calculează dobânda;
12 - cele 12 luni ale anului.

- ***Dobânda calculată în zile:***

$$D = \frac{S \times d \times Z}{360 \times 100}$$

în care:

D - dobânda calculată în zile;
S - suma împrumutată;
d - procentul dobânzii;
Z - numărul de zile pentru care se calculează dobânda;
360 - reprezintă numărul de zile ale anului comercial.

- ***Dobânda compusă sau dobânda capitalizată:***

$$D = S\ (1 + d)^n - S$$

Notă! Deoarece în multe situaţii se greşeşte formula de calcul din cauza procentului dobânzii, facem precizarea că această relaţie de calcul trebuie abordată astfel:

$$D_c = S \left[1 + \frac{d}{100} - S \right]^n$$

în care:

D_c - dobânda compusă sau dobânda capitalizată;
S - suma depusă la bancă sau capitalul avansat;
d - procentul dobânzii;
n - numărul de ani, luni sau chiar zile pentru care se calculează dobânda, în funcţie de caz.

Atenţie! De regulă, dobânda capitalizată se calculează de agentul economic sau persoanele fizice atunci când se află în postura de creditori, adică au depus sau au avansat diferite sume de bani unei bănci sau altor instituţii financiare specializate, respectiv agenţi economici, în timp ce dobânda simplă este calculată de bănci pentru împrumuturile acordate.

În cazul dobânzii capitalizate, suma totală (inclusiv dobânda) pe care o va încasa agentul economic sau persoana fizică după n ani, luni sau zile se determină cu ajutorul următoarei relaţii de calcul:

$$S_n = \left[S \quad 1 + \frac{d}{100} \right]^n$$

în care:

S_n - suma ce va fi primită (încasată) de titularul capitalului, peste n ani, luni sau zile, în funcţie de caz;

S - suma de bani sau capitalul avansat (depus la bancă);
d - procentul dobânzii;
n - numărul de ani, luni sau zile, luate în calcul.

Respectiv:

$$D_c = S_n - S$$

în care:

D_c - dobânda compusă sau dobânda capitalizată;
S_n - totalul sumei ce va fi încasată de creditor sau titularul capitalului, după n ani, luni sau zile;
S - suma depusă la bancă sau avansată.

Notă! Conform aceluiaşi principiu al actualizării, putem determina valoarea actuală a unei sume care va fi peste n ani într-un depozit bancar, conform relației:

$$S = S_n \times \frac{1}{\left(1 + \frac{d}{100}\right)^n}$$

în care:

S - suma actualizată;
S_n - suma ce se va afla în depozit bancar peste n ani;
d - procentul dobânzii;
n - numărul de ani, luni sau zile, luate în calcul.

- Determinarea anuităților (sumă care include atât rata anuală a unui împrumut, cât și dobânzile aferente anului respectiv):

$$Sa = \sum_{i=1}^{n} Sc \times \frac{d\,(1+d)^n}{(1+d)^n - 1}$$

în care:

Sa - suma totală a anuităților;
Sc - suma împrumutată sau valoarea creditului din emisiuni de Obligațiuni etc.;

d - procentul sau rata dobânzii;
n - durata împrumutului (numărul de ani, luni, zile, în funcție de caz).

Notă! Şi la această relaţie de calcul trebuie avut în vedere procentul dobânzii (d) şi tocmai de aceea, pentru a nu greşi, formula corectă este următoarea:

$$Sa = \sum_{i=1}^{n} Sc \times \frac{\left(1 + \frac{d}{100}\right)^{n}}{\left(1 + \frac{d}{100}\right)^{n} - 1} \times \frac{d}{100}$$

Reflectarea în contabilitate a dobânzilor datorate de agenţii economici, precum şi a dobânzilor de încasat, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, respectiv disponibilităţilor aflate în conturile curente, se realizează cu ajutorul contului 518 – Dobânzi, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II, astfel:

- **518 - Dobânzi**
  - 5186 - Dobânzi de plătit
  - 5187 - Dobânzi de încasat

◆ **Contul 518 - Dobânzi:**

- ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa dobânzilor datorate, precum şi a dobânzilor de încasat, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, respectiv disponibilităţilor aflate în conturile curente;

- ***Conţinutul economic:***
  - cont de datorii pe termen scurt, atunci când reflectă dobânzile de plătit;
  - cont de creanţe, atunci când reflectă dobânzile de primit (încasat);
- ***Funcţia contabilă:***
- cont bifuncţional, care funcţionează astfel:
  - ca un cont de pasiv, atunci când reflectă datorii pe termen scurt;
  - ca un cont de activ, atunci când reflectă creanţe;
- ***Se debitează:***

- cu dobânzile de încasat, aferente disponibilităţilor aflate în conturile curente şi cele plătite, aferente împrumuturilor primite (766, 512);

▪ ***Se creditează:***

- cu dobânzile datorate, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente şi cele încasate, aferente disponibilităţilor aflate în conturile curente (666, 512);

▪ ***Soldul final:***

- soldul final creditor reflectă dobânzile de plătit;
- soldul final debitor reflectă dobânzile de primit.

♦ **Contul 5186 - Dobânzi de plătit:**

▪ ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa dobânzilor datorate de unitatea economică pentru creditele acordate de bănci în conturile curente (512);

▪ ***Conţinutul economic:***

- cont de datorii pe termen scurt;

▪ ***Funcţia contabilă***:

- cont de pasiv;

▪ ***Se debitează***:

- cu dobânzile de plătit băncii, pentru creditele acordate în contul curent (666);

▪ ***Se creditează:***

- cu dobânzile plătite, aferente creditelor (împrumuturilor) primite (5121, 512 4);

▪ ***Soldul final:***

- sold final creditor, reprezentând dobânzile datorate pentru creditele bancare acordate în contul curent şi încă neplătite.

De regulă, contul ***5186 – Dobânzi de plătit*** nu presupune o dezvoltare în conturi analitice.

Pentru agenţii economici, dobânzile de plătit reprezintă ***cheltuieli financiare***.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic are de plătit dobânzi aferente creditelor acordate de bancă în contul curent, în sumă de 3.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a dobânzii plătite până la sfârşitul exerciţiului financiar;

Formula contabilă:

3.000.000	666	Cheltuieli privind dobânzile	=	5121	Conturi la bănci în lei	3.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a obligației de plată a dobânzilor în perioadele viitoare (dacă nu se plătesc în exercițiul curent).

Formula contabilă:

3.000.000	666	- Cheltuieli privind dobânzile	=	5186	- Dobânzi de plătit	3.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a plății dobânzii datorate în perioadele viitoare

Formula contabilă:

3.000.000	5186	- Dobânzi de plătit	=	5121	- Conturi la bănci în lei	3.000.000

- **Contul 5187 - Dobânzi de încasat:**

▪ ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența drepturilor agenților economici față de bănci, pentru dobânzile aferente disponibilităților păstrate în conturile curente;

▪ ***Conținutul economic:***

- cont de creanțe;

▪ ***Funcția contabilă***:

- cont de activ;

▪ ***Se debitează***:

- cu dobânzile primite, aferente disponibilităților băneşti păstrate în conturile de disponibilități băneşti (766);

▪ ***Se creditează:***

- cu dobânzile încasate, aferente disponibilităților băneşti, păstrate în conturile curente (5121, 512 4);

▪ ***Soldul final:***

- sold debitor, reflectând dobânzile de încasat.

De regulă, contul ***5187 – Dobânzi de încasat*** nu necesită dezvoltări în conturi analitice.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Pentru disponibilitățile băneşti păstrate în contul curent, un agent economic beneficiază de o dobândă, în sumă de 3.000.000 lei.

b) Reflectarea în contabilitate a obligației de plată a dobânzilor în perioadele viitoare (dacă nu se plătesc în exercițiul curent).

Formula contabilă:

3.000.000	666 - Cheltuieli privind dobânzile	=	5186 - Dobânzi de plătit		3.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a plății dobânzii datorate în perioadele viitoare

Formula contabilă:

3.000.000	5186 - Dobânzi de plătit	=	5121 - Conturi la bănci în lei		3.000.000

- **Contul 5187 - Dobânzi de încasat:**

▪ ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența drepturilor agenților economici față de bănci, pentru dobânzile aferente disponibilităților păstrate în conturile curente;

▪ ***Conținutul economic:***

- cont de creanțe;

▪ ***Funcția contabilă***:

- cont de activ;

▪ ***Se debitează***:

- cu dobânzile primite, aferente disponibilităților bănești păstrate în conturile de disponibilități bănești (766);

▪ ***Se creditează:***

- cu dobânzile încasate, aferente disponibilităților bănești, păstrate în conturile curente (5121, 512 4);

▪ ***Soldul final:***

- sold debitor, reflectând dobânzile de încasat.

De regulă, contul ***5187 – Dobânzi de încasat*** nu necesită dezvoltări în conturi analitice.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Pentru disponibilitățile bănești păstrate în contul curent, un agent economic beneficiază de o dobândă, în sumă de 3.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestei operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

c) Reflectarea în contabilitate a încasării dobânzii până la sfârșitul perioadei la care se referă;

Formula contabilă:

3.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	766 - Venituri din dobânzi		3.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a dreptului de încasare a dobânzii în perioadele viitoare (dacă nu s-a încasat în perioada curentă).

Formula contabilă:

3.000.000	5187 - Dobânzi de încasat	=	766 - Venituri din dobânzi		3.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a încasării dobânzii în perioada viitoare:

Formula contabilă:

3.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	5187 - Dobânzi de încasat		3.000.000

Notă! Dobânzile de încasat, aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci, se înregistrează în contabilitate, față de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum și cele aferente creditelor bancare pe termen scurt.

Dobânzile de plătit și cele de încasat, aferente exercițiului financiar în curs, se înregistrează la ***cheltuieli financiare***, respectiv la ***venituri financiare***.

V. 2.2.4. - Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt

Creditele bancare pe termen scurt (cu termen de rambursare sub un an) pot fi solicitate în completarea surselor proprii de finanțare ale agentului economic, pentru fluidizarea și desfășurarea corespunzătoare a relațiilor de decontare cu terții.

Această categorie de credite bancare mai este cunoscută şi sub numele de ***credite bancare curente*** sau ***credite de trezorerie***, ele fiind acordate de bănci şi sunt purtătoare de ***dobândă.***

Atenţie! După cum se poate observa, creditele bancare pe termen scurt se acordă în două variante:

- sub forma unor linii de credit, cunoscute sub numele de credite de trezorerie, ele fiind evidenţiate direct în contul ***5121 – Conturi la bănci în lei*** sau ***5124 – Conturi la bănci în devize***;
- sub formă de credite pe termen scurt, evidenţiate în conturi distincte.

Evidenţa creditelor bancare pe termen scurt, reflectate distinct în contabilitate şi a dobânzilor aferente acestora se realizează cu ajutorul contului ***519 – Credite bancare pe termen scurt***, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II, astfel:

- 519 - Credite bancare pe termen scurt;
  - 5191 - Credite bancare pe termen scurt;
  - 5192 - Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă;
  - 5193 - Credite externe guvernamentale;
  - 5194 - Credite externe garantate de stat;
  - 5195 - Credite externe garantate de bănci;
  - 5196 - Credite de la trezoreria statului;
  - 5198 - Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt.

Atenţie! În noul plan general de conturi aplicat experimental au mai fost introduse două dezvoltări sintetice de gradul II ale contului **519 – Credite bancare pe termen scurt**, respectiv:

- ***5197 – Credite interne garantate de stat;***
- ***5199 – Dobânzi aferente creditelor guvernamentale externe.***

- **Contul 519 - Credite bancare pe termen scurt:**

- ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa creditelor acordate de bănci, pe termen scurt, inclusiv dobânzile datorate;

- ***Conţinutul economic:***

- cont de datorii pe termen scurt;

- ***Funcţia contabilă:***

- cont de pasiv;

- ***Se debitează:***

- cu creditele bancare pe termen scurt, restituite băncii finanţatoare, inclusiv dobânzile plătite (512);

- ***Se creditează:***

- cu creditele bancare pe termen scurt, acordate de bancă pentru nevoi temporare, prin conturi bancare distincte, inclusiv dobânzile datorate (512, 666);

▪ ***Soldul final:***

- soldul creditor, reprezentând creditele bancare pe termen scurt, nerestituite.

♦ **Conturile 5191, 5193, 5194, 5195, 5196:**

▪ ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa creditelor pe termen scurt, acordate de bănci în conturi distincte;

▪ ***Conţinutul economic:***

- Conturi de datorii pe termen scurt;

▪ ***Funcţia contabilă***:

- conturi de pasiv;

▪ ***Se debitează***:

- cu creditele bancare pe termen scurt rambursate (5121, 5124);
- cu creditele bancare pe termen scurt, nerambursate la scadenţă (5192);
- cu diferenţele favorabile de curs valutar, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar, pentru creditele pe termen scurt în devize (477);
- cu diferenţele favorabile de curs valutar, înregistrate la reluarea (anularea) lor, în exerciţiul financiar următor, cu sumele în roşu (477);
- cu diferenţele favorabile de curs valutar, aferente creditelor rambursate (765);

▪ ***Se creditează:***

- cu creditele bancare pe termen scurt acordate de bancă, pentru nevoi temporare, prin conturi distincte (5121, 5124);
- cu diferenţele nefavorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exerciţiului financiar, pentru creditele pe termen scurt în devize (476);
- cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, înregistrate la reluarea (anularea) lor, în exerciţiul financiar următor, cu sumele în roşu (476);

▪ ***Soldul final:***

- soldul creditor, reprezentând creditele bancare pe termen scurt, nerestituite.

Toate dezvoltările de gradul II ale contului ***519 – Credite bancare pe termen scurt***, se pot dezvolta în conturi analitice, pe feluri de credite pe termen scurt şi pe instituţiile care le-au acordat.

♦ **Contul 5192 - Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă:**

▪ ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa creditelor bancare pe termen scurt, contractate de agenţii economici, care nu au putut fi rambursate la termenul de scadenţă;

▪ ***Conţinutul economic:***

- cont de datorii pe termen scurt;

▪ ***Funcţia contabilă***:

- cont de pasiv;

▪ ***Se debitează***:

- cu rambursarea creditelor pe termen scurt, trecute la credite restante;

▪ ***Se creditează:***

- cu creditele pe termen scurt, nerambursate la scadență și trecute la credite restante (5191, 5193, 5194, 5195, 5196);

▪ ***Soldul final:***

- soldul creditor, reprezentând creditele bancare pe termen scurt existente, nerambursate la scadență.

Contul ***5194 – Credite bancare pe termen scurt, nerambursate la scadență*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe feluri de credite pe termen scurt, nerambursate la scadență.

♦ **Contul 5198 - Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt:**

▪ ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența dobânzilor de plătit de către unitatea economică, aferente creditelor acordate de bănci, în conturi distincte de împrumut, care reprezintă dezvoltări de gradul II ale contului ***519 – Credite bancare pe termen scurt***;

▪ ***Conținutul economic:***

- cont de datorii pe termen scurt;

▪ ***Funcția contabilă***:

- cont de pasiv;

▪ ***Se debitează***:

- cu dobânzile plătite, aferente împrumuturilor primite în conturi distincte (5121, 5124);

▪ ***Se creditează:***

- cu dobânzile datorate, aferente creditelor acordate de bănci, în conturi distincte de credite (666);

▪ ***Soldul final:***

- sold creditor, reprezentând dobânda datorată băncii, pentru creditele pe termen scurt, încă neachitată.

De regulă, contul ***5198 – Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt***, nu presupune dezvoltări în conturi analitice.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic contractează un credit pe termen scurt (6 luni), în sumă de 8.000.000 lei, cu o dobândă de 40 % pe an.

Reflectarea în contabilitate a acestei operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a primirii creditului:

Formula contabilă:

8.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	5191 - Credite bancare pe termen scurt	8.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a obligației de plată a dobânzii aferente creditului:

- Determinarea dobânzii:

$$D = \frac{S \times d \times L}{12 \times 100} = \frac{8.000.000 \times 40 \times 6}{12 \times 100} = 1.600.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

1.600.000	666 - Cheltuieli privind dobânzile	=	5198 - Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	1.600.000

c) Reflectarea în contabilitate a plății dobânzii datorate:

Formula contabilă:

1.600.000	5198 - Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	=	5121 - Conturi la bănci în lei	1.600.000

d) Reflectarea în contabilitate a rambursării creditului:

Formula contabilă:

8.000.000	5191 - Credite bancare pe termen scurt	=	5121 - Conturi la bănci în lei	8.000.000

e) Dacă am presupune că agentul economic nu rambursează la scadență creditul, atunci se procedează la trecerea acestuia într-un cont distinct, respectiv:

Formula contabilă:

8.000.000	5191 - Credite bancare pe termen scurt	=	5192 - Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență	8.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a plății creditului restant:

Formula contabilă:

8.000.000	5192 – Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență	=	5121 - Conturi la bănci în lei	8.000.000

Notă! Pentru creditele bancare nerambursate la scadență se percep de regulă penalități, care iau forma unor dobânzi suplimentare (un procent mai mare al dobânzii, pentru perioada reprezentând nerambursarea la termen.

ALTE EXEMPLE: Un agent economic înregistrează operațiunile efectuate prin contul curent bancar, în baza extrasului de cont din data de 15.03.2001 și a documentelor de încasări și plăți ajunse la scadență, astfel:

EXTRAS DE CONT

- 9. 03. 2001 -

- lei -

Nr. crt.	Explicații	Sume	
		Debit	Credit
	Sold la 15.03.2001 (inițial)	**-**	**8.000.000**
1.	Dobânzi încasate	-	1.000.000
2.	Dobânzi plătite	2.000.000	-
3.	CEC nr. 05791, remis spre încasare	-	5.000.000
4.	CEC de numerar nr. 614, pentru ridicare de numerar	700.000	-
5.	Ordin de plată nr. 312 pentru plata furnizorilor	300.000	-
6.	Plata unui efect comercial	500.000	-
7.	Comisioane bancare	100.000	-
	Sold la 16.03.2001 (final)	**-**	**10.400.000**

Reflectarea în contabilitate a acestor operațiuni presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a încasărilor prin contul curent:

Formula contabilă:

6.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	%	
			5112 – Cecuri de încasat	5.000.000
			766 – Venituri din dobânzi	1.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a plăţilor efectuate prin contul curent:

Formula contabilă:

	%		5121 – Conturi la	3.600.000
2.000.000	666 - Cheltuieli privind dobânzile	=	bănci în lei	
700.000	581- Viramente interne			
300.000	401 - Furnizori			
500.000	403 - Efecte de plătit			
100.000	627 – Cheltuieli cu serv. bancare şi asimilate			

- Determinarea soldului final pentru data de 16.03.2001:

$$Sf = Si + I - E$$

în care:

Sf - sold final (16.03.2001);
Si - sold iniţial (15.03.2001),
I - intrări (încasări),
E - ieşiri (plăţi).

Rezultă:

$$Sf = Si + I - E = 8.000.000 + 6.000.000 - 3.600.000 = 10.400.000 \text{ lei}$$

$$Sf = 10.400.000 \text{ lei}$$

V. 2.3. - Contabilitatea decontărilor în numerar

Contabilitatea mijloacelor băneşti aflate în casieria unităţii patrimoniale, precum şi a mişcării acestora, ca urmare a încasărilor şi plăţilor efectuate în numerar, se ţine distinct, atât în lei, cât şi în devize.

Operaţiunile privind disponibilităţile în devize se înregistrează în contabilitate, ***la cursul zilei*** sau la un curs fix.

La închiderea exercițiului financiar, disponibilitățile în devize se evaluează la cursul valutar de schimb în vigoare la acea dată, iar diferențele de curs valutar se înregistrează în contabilitate ca ***venituri financiare*** sau ***cheltuieli financiare***, după caz.

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor financiare în lei sau în devize se efectuează cu respectarea Regulamentului operațiunilor de casă, a regulamentelor emise de Banca Națională a României, potrivit legii și a altor reglementări.

În principiu, unitățile patrimoniale efectuează prin casieriile proprii următoarele operațiuni:

1. **Încasări:**

- Încasarea facturilor pentru livrări de bunuri, prestări de servicii și executarea de lucrări, în limita unui plafon valoric care nu poate fi depășit (în momentul de față acest plafon este de 30 milioane lei), facturile de valoare mai mare fiind operate prin conturile curente;
- Încasarea creanțelor de la debitori, tot în limita plafonului menționat;
- Încasarea de garanții;
- Ridicarea de numerar din conturile bancare pentru efectuarea diverselor plăți prin casierie (salarii, ajutoare materiale, avansuri spre decontare, cheltuieli materiale etc.).

2. **Plăți:**

- plata facturilor pentru achiziții de bunuri, prestări de servicii și executarea de lucrări, în limita plafonului valoric legal;
- plata salariilor, premiilor, ajutoarelor materiale;
- plata avansurilor spre decontare;
- plata dividendelor etc.

Operațiunile de încasări și plăți prin casieria unității patrimoniale se efectuează pe bază de ***documente justificative***, dintre care menționăm:

- ***Cecul de numerar*** - utilizat pentru ridicarea banilor din conturile curente bancare;
- ***Chitanța*** - utilizată pentru încasările în numerar, pentru care nu este necesară reflectarea TVA;
- ***Chitanța fiscală*** - utilizată pentru vânzările cu plata în numerar, pentru care se datorează TVA și nu se întocmește factură;
- ***Foaia de vărsământ cu chitanță*** - utilizată pentru depunerea sumelor din casierie la bancă;
- ***Dispoziția de plată/încasare*** - utilizată pentru plăți din casierie sau pentru încasări în numerar, atunci când nu există alte documente justificative de încasări și plăți (atunci când este utilizată ca dispoziție de încasare, casierul trebuie să emită chitanță);
- ***Bonuri și centralizatoare ale caselor de marcat;***
- ***Centralizatoare - monetare*** - utilizate în cazul vânzărilor cu amănuntul prin unități comerciale;
- ***Liste de plată*** - utilizate în cazul plăților de avansuri, premii etc.;
- ***State de salarii;***
- ***Registrul de casă*** - în care se consemnează toate operațiile de casă etc..

Reflectarea în contabilitate a decontărilor în numerar se realizează cu ajutorul grupei de conturi *53 – Casa* , care cuprinde următoarele conturi sintetice:

♦ **53 - Casa**
▪ ***531 - Casa***
5311 - Casa în lei
5314 - Casa în devize
▪ ***532 - Alte valori***
5321 - Timbre fiscale şi poştale
5322 - Bilete de tratament şi odihnă
5323 - Tichete şi bilete de călătorie
5328 - Alte valori

Atenţie! Conform noului Plan deconturi general, aprobat experimental în baza OMFP nr. 94 / 2001, contul ***5314 – Casa în devize*** este reintitulat ***5314 – Casa în valută.***

V. 2.3.1. - Contabilitatea decontărilor în numerar

Evidenţa operativă a operaţiilor de încasări şi plăţi prin casieria unităţii patrimoniale se realizează cu ajutorul documentului „***Registru de casă*** ", care este completat de casier, pe măsura efectuării operaţiilor.

Reflectarea în contabilitate a operaţiilor de încasări şi plăţi, prin casieria unităţii patrimoniale, se realizează cu ajutorul contului ***531 – Casa*** , cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

♦ **Contul 531 - Casa:**

▪ ***Elementul evidenţiat:***
- ţine evidenţa numerarului aflat în casieria unităţii, precum şi a mişcării acestuia, ca urmare a încasărilor şi plăţilor efectuate;

▪ ***Conţinutul economic:***
- cont de plasamente şi active băneşti;

▪ ***Funcţia contabilă***:
- cont de activ;

▪ ***Se debitează***:
- cu ridicările de numerar de la bancă (581);
- cu valoarea aportului în numerar depus de întreprinzătorul individual (108);
- cu sumele încasate în numerar de la clienţi (411, 416, 419);
- cu sumele depuse în numerar de către asociaţi (455);
- cu sumele depuse în numerar, ca aport la capitalul social (456);
- cu sumele încasate în numerar de la diverşi debitori (461);
- cu sumele încasate în numerar de la diverşi creditori (462);
- cu veniturile anticipate, încasate în numerar (472);
- cu sumele restituite în numerar, din avansuri de trezorerie neutilizate (542);
- cu încasările în numerar reprezentând redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii (706);
- cu valoarea mărfurilor vândute în numerar (707, 4427);

- cu încasări din despăgubiri şi alte venituri din exploatare (758);
- cu diferenţele de curs valutar favorabile, aferente disponibilităţilor în devize sau operaţiunilor efectuate în numerar (765);

▪ ***Se creditează:***

- cu depunerile de numerar în conturile bancare (581);
- cu valoarea aportului retras de întreprinzătorul individual (108);
- cu plăţile efectuate pentru constituirea societăţii (201);
- cu costul de achiziţie al titlurilor de participare cumpărate în numerar (261);
- cu costul de achiziţie al altor titluri de plasament imobilizate, cumpărate în numerar (263, 269);
- cu plăţile efectuate către furnizori (401, 404);
- cu valoarea avansurilor acordate pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări (409);
- cu remuneraţiile achitate personalului (421);
- cu plăţile în numerar către personal, reprezentând ajutoarele materiale şi protecţia socială (423);
- cu sumele achitate personalului, reprezentând participarea la profit (424);
- cu avansurile acordate personalului (425);
- cu sumele achitate, evidenţiate anterior ca drepturi de personal neridicate (426);
- cu sumele achitate terţilor, reprezentând reţineri sau popriri din remuneraţii (427);
- cu sumele achitate personalului, evidenţiate anterior, ca alte datorii faţă de acesta (428);
- cu sumele restituite în numerar către asociaţi (455, 456, 457);
- cu plăţile în numerar către diverşi creditori (462);
- cu plăţile în numerar efectuate în avans (471);
- cu avansurile de trezorerie acordate în numerar (542);
- cu plăţile privind redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii datorate (612);
- cu valoarea primelor de asigurări achitate în numerar (613);
- cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente disponibilităţilor sau operaţiilor efectuate în numerar (665);
- cu valoarea disponibilităţilor, amenzilor şi penalităţilor plătite în numerar, a donaţiilor şi subvenţiilor acordate (6711, 6712);

▪ ***Soldul final:***

- sold debitor, reprezentând numerarul existent în casierie.

Aşa cum s-a făcut precizarea, contul ***531 – Casa*** se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II, respectiv:

▪ 5311 - Casa în lei
▪ 5314 - Casa în devize (în valută)

Având în vedere că ambele conturi au acelaşi conţinut economic şi aceeaşi funcţie contabilă, fiind deja prezentată funcţionarea lor, vom face doar câteva precizări importante privind cele două conturi, astfel:

♦ **Contul 5311 - Casa în lei:**

▪ ***Elementul evidenţiat:***

Ţine evidenţa numerarului în lei aflat în casieria unităţii, precum şi a mişcării acesteia, ca urmare a operaţiunilor de încasări şi plăţi;

- ***Conținutul economic:***
- cont de plasamente și active bănești;
- ***Funcția contabilă***:
- cont de activ;
- ***Se debitează***:
- cu încasările în lei, efectuate prin casieria unității patrimoniale ;
- ***Se creditează:***
- cu plățile în lei, efectuate prin casieria unității patrimoniale;
- ***Soldul final:***
- soldul debitor, reprezentând existentul de numerar în lei, aflat în casieria unității.

Contul *5311 – Casa în lei* nu necesită dezvoltări în conturi analitice.

- **Contul 5314 - Casa în devize (în valută):**

- ***Elementul evidențiat:***

Ține evidența numerarului în valută aflat în casieria unității patrimoniale, precum și a mișcării acestuia, ca urmare a operațiunilor de încasări și plăți în valută ;

- ***Conținutul economic:***
- cont de plasamente și active bănești;
- ***Funcția contabilă***:
- cont de activ;
- ***Se debitează***:
- cu încasările în valută, efectuate prin casieria unității patrimoniale;
- ***Se creditează:***
- cu plățile în valută efectuate prin casieria unității;
- ***Soldul final:***
- sold debitor, reprezentând existentul de numerar în valută, aflat în casieria unității patrimoniale.

Contul *5314 – Casa în devize* se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de valută (devize), însă, de regulă, nu se dezvoltă în conturi analitice.

De asemenea, referitor la operațiile cu numerar în valută, trebuie făcute următoarele precizări:

- Încasările de numerar în valută se realizează în cadrul limitelor prevăzute de lege;
- Evidența operativă a operațiunilor cu numerar în valută se realizează cu ajutorul ***Registrului de casă***, prevăzut cu coloane, pentru reflectarea încasărilor, plăților și soldului în valută, cât și în lei;
- De regulă, pentru fiecare valută în parte există un Registru de casă separat și se subînțelege că firma trebuie să țină și un ***Registru de casă centralizator,*** în care să fie trecute datele din Registrele da casă deschise pe fiecare valută în parte;
- Diferențele de curs valutar înregistrate între data facturării bunurilor și data plății sau încasării efective (în funcție de caz) sunt reflectate în contabilitate sub formă de ***venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar.***

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1 - Un agent economic are înregistrate în Registrul de casă, întocmit la data de 9.03.2001, următoarele operaţiuni:

A. INCASĂRI:

- Suma de 500.000 lei, conform chitanţei de la debitori diverşi;
- Suma de 3.000.000 lei, ridicată de la bancă, conform ceculuí de numerar;
- Suma de 1.500.000 lei, conform chitanţelor, pentru vânzări de mărfuri în numerar.

B. PLĂTI:

- Suma de 300.000 lei, reprezentând avansuri de trezorerie;
- Suma de 700.000 lei, reprezentând salarii neridicate, conform cererii de restituire;
- Suma de 4.000.000 lei, reprezentând indemnizaţii pentru concediul de odihnă, conform statelor de plată a indemnizaţiilor de concediu;
- Suma de 1.000.000 lei, reprezentând indemnizaţii suportate de asigurările sociale de stat, conform listei de plată a indemnizaţiilor de asigurări sociale.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a încasărilor în numerar:

Formula contabilă:

5.000.000	5311 – Casa în lei	=	%	
			461 – Debitori diverşi	500.000
			581 – Vărsăminte interne	3.000.000
			411 – Clienţi	1.500.000

b) Reflectarea în contabilitate a plăţilor în numerar:

Formula contabilă:

	%	=	5311 – Casa în lei	6.000.000
300.000	542 – Avansuri de trezorerie			
700.000	426 – Drepturi de personal neridicate			
4.000.000	421 – Personal - remuneraţii datorate			
1.000.000	423 – Personal - ajutoare materiale datorate			

Exemplul nr. 2. Un agent economic încasează de la un client extern, prin casierie, suma de 1.000 $, la un curs fix de 25.000 lei / $. Din suma încasată se varsă în contul curent bancar 700 $.

La închiderea exercițiului financiar, cursul de schimb este de 26.000 lei / $.

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a încasării valutei de la clientul extern:

- Valoarea creanței = 1.000 $ x 25.000 lei / $ = 25.000.000 lei

Formula contabilă:

25.000.000	5314 – Casa în devize	=	411 – Clienți	25.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a depunerii în contul curent bancar a sumei de 700 $.

- Valoarea în lei a sumei depuse la bancă = 700 $ x 25.000 lei / $ = 17.500.000 lei

Formula contabilă:

17.500.000	581 – Viramente interne	=	5314 – Casa în devize	17.500.000

concomitent:

Formula contabilă:

17.500.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	581 – Viramente interne	17.500.000

c) Reflectarea la sfârşitul exercițiului financiar a diferențelor de curs valutar aferente disponibilităților în devize din contul curent şi din casierie :

- Reflectarea în contabilitate a diferențelor de curs valutar, aferente disponibilităților din contul curent:
  - valoarea în lei la date încasării = 700 $ x 25.000 lei / $ = 17.500.000 lei
  - valoarea în lei la sfârşitul exercițiului = 700 $ x 26.000 lei / $ = 18.000.000 lei

Diferențe favorabile de curs valutar = 18.200.000 - 17.500.000 = 700.000 lei

Formula contabilă:

700.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	765 – Venituri din diferențe de curs valutar	700.000

- Reflectarea în contabilitate a diferențelor de curs valutar aferente disponibilităților din casierie:

- valoarea în lei la data încasării = 300 $ x 25.000 lei / $ = 7.500.000 lei

- valoarea în lei la sfârşitul exercițiului = 300 $ x 26.000 lei / $ = 7.800.000 lei

Diferențe favorabile de curs valutar = 7.800.000 - 7.500.000 = 300.000 lei

Formula contabilă:

300.000	5314 – Casa la devize	=	765 – Venituri din diferențe de curs valutar	300.000

Notă! - Dacă am presupune că la sfârşitul exercițiului financiar cursul valutar ar fi fost mai mic decât cel de la data încasării valutei şi considerând că diferențele nefavorabile erau la nivelul celor prezentate anterior, se face următoarea înregistrare contabilă:

1.000.000	665 – Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	%	
			5124 – Conturi la bănci în devize	700.000
			5314 – Casa în devize	300.000

Exemplul nr. 2. Un agent economic efectuează următoarele operații:

- La data de 9.03.2001 ridică de la bancă suma de 1000 $, care se acordă ca avans de trezorerie pentru deplasarea unui salariat în străinătate.
- La data de 31.03.2001, salariatul se întoarce din delegație în străinătate, justificând cu documente cheltuirea sumei de 900 $, iar diferența de 100 $ o depune la casieria unității.
- Cursul valutar a avut următoarea evoluție:

B.C.U. M. EMINESCU" IAŞI

- la data de 9.03.2001 = 25.000 lei / $
- la data de 31.03.2001 = 25.500 lei / $

• Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a ridicării valutei din contul curent bancar:

• valoarea în lei la data ridicării sumei = 1.000 $ x 25.000 lei / $ = 25.000.000 lei

Formula contabilă:

25.000.000	581 – Viramente interne	=	5124 – Conturi la bănci în devize	25.000.000

concomitent:

25.000.000	5314 – Casa în devize	=	581 – Viramente interne	25.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a acordării avansului de trezorerie în valută:

Formula contabilă:

25.000.000	542 – Avansuri de trezorerie	=	5314 – Casa în devize	25.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a justificării avansului în valută:

• valoarea avansului justificat = 900 $ x 25.000 lei / $ = 22.500.000 lei
• valoarea diferenței nejustificate depuse la casierie (la data de 31.03.2001) = 100 $ x 25.500 lei / $ = 2.550.000 lei
• Reflectarea diferențelor de curs valutar
- valoarea sumei nejustificate la data depunerii la casierie (31.03.2001) = 100 $ x 25.500 = 2.550.000 lei
- valoarea sumei nejustificate la data încasării (9.03.2001) = 100 $ x 25.000 lei / $ = 2.500.000 lei

Diferențe favorabile de curs valutar = 2.550.000 - 2.500.000 = 50.000 lei

Formula contabilă:

	%			%	
22.500.000 (900 $)	625 – Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări	=	542 – Avansuri de trezorerie		25.000.000 (1000 $)
2.550.000 (100 $)	5314 – Casa în devize		765 – Venituri din diferenţe de curs valutar		50.000

V. 2.3.2. - Contabilitatea altor valori asimilate banilor

În categoria valorilor asimilate banilor şi păstrate în casieriile unităţilor patrimoniale se includ:

- Timbrele fiscale şi poştale;
- Biletele de tratament şi odihnă;
- Tichetele şi biletele de călătorie;
- Bonuri valorice şi alte valori asimilate banilor.

Reflectarea în contabilitate a acestor active asimilate banilor se realizează cu ajutorul contului ***532 – Alte valori***, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II, astfel:

- **532 - Alte valori**
- 5321 - Timbrele fiscale şi poştale
- 5322 - Bilete de tratament şi odihnă
- 5323 - Tichete şi bilete de călătorie
- 5328 - Alte valori
-

Având în vedere că toate dezvoltările de gradul II ale contului *532 – Alte valori* au acelaşi conţinut economic şi aceeaşi funcţie contabilă, vom prezenta în continuare principalele caracteristici ale contului sintetic de gradul I, valabile şi pentru conturile sintetice de gradul II.

- **532 - Alte valori**

- ***Elementul evidenţiat:***
- ţine evidenţa bonurilor valorice, timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de tratament şi odihnă, a altor valori, precum şi a mişcării acestora;
- ***conţinutul economic:***
- cont de plasamente şi active băneşti;
- ***Funcţia contabilă:***
- cont de activ

- ***Se debitează:***

- cu valoarea bonurilor valorice, timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de tratament şi odihnă, tichetelor şi biletelor de călătorie şi a altor valori achiziţionate (401, 531);

- ***Se creditează:***

- cu valoarea bonurilor valorice, timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de tratament şi odihnă, tichetelor şi biletelor de călătorie şi a altor valori consumate (301, 624, 625, 626, 645);

- ***Soldul final:***

- sold debitor, reprezentând alte valori existente.

Fiecare dezvoltare sintetică de gradul II a contului 532 – Alte valori se poate dezvolta în conturi analitice, pe feluri sau tipuri de alte valori.

Exemple:

Exemplul nr. 1. Un agent economic achiziţionează de la furnizori sau cu bani numerar alte valori, astfel:

- Timbre fiscale şi poştale = 3.000.000 lei
- Tichete şi bilete de călătorie = 5.000.000 lei
- Bilete de tratament şi odihnă = 7.000.000 lei
- Bonuri valorice de benzină = 4.000.000 lei

Total = 19.000.000 lei

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării altor valori:

Formula contabilă:

	%		401 - Furnizori	19.000.000
3.000.000	5321 – Timbre fiscale şi poştale	=		
5.000.000	5323 – Tichete şi bilete de călătorie			
7.000.000	5323 – Bilete de tratament şi odihnă			
4.000.000	5328 – Alte valori			

sau:

	%		5311 - Casa în lei	19.000.000
3.000.000	5321 – Timbre fiscale şi poştale	=		
5.000.000	5322 – Bilete de tratament şi odihnă			

7.000.000	5323 – Tichete şi bilete de călătorie			
4.000.000	5328 – Alte valori			

b) Reflectarea în contabilitate a consumului (utilizării) altor valori.

- Reflectarea în contabilitate a utilizării timbrelor poştale şi fiscale:

Formula contabilă:

3.000.000	626 – Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii	=	5321 – Timbre fiscale şi poştale	3.000.000

- Reflectarea în contabilitate a utilizării biletelor de tratament şi odihnă:

Formula contabilă:

5.000.000	628 – Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi	=	5322 - Bilete de tratament şi odihnă	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a utilizării tichetelor şi biletelor de călătorie:

Formula contabilă:

7.000.000	624 – Cheltuieli cu transportul de bonuri şi de personal	=	5323 - Tichete şi bilete de călătorie	7.000.000

- Reflectarea în contabilitate a trecerii bonurilor valorice de benzină în categoria materialelor consumabile:

Formula contabilă:

4.000.000	301 – Materiale consumabile	=	5328 - Alte valori	4.000.000

- Reflectarea consumului de benzină:

Formula contabilă:

4.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 - Materiale consumabile	4.000.000

Notă! Acolo unde este cazul, se reflectă şi TVA deductibilă aferentă cumpărării de alte valori.

De exemplu, se achiziţionează bonuri valorice de benzină, reprezentând 5.000.000 lei, în care este inclus şi TVA.

Rezultă:

- Preţ fără TVA = $\frac{5.000.000 \times 100}{100 + 19} = \frac{5.000.000 \times 100}{119}$ = 4.201.680 lei
- Valoarea TVA = 5.000.000 - 4.201.680 = 798.320 lei

Formula contabilă:

	%			
4.201.680	5328 – Alte valori	=	401 - Furnizori	5.000.000
798.320	4426 – TVA_d			

- Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

	%			
5.000.000	401 – Furnizori	=	5311 - Casa în lei (5121)	5.000.000

V. 2.4. - Contabilitatea acreditivelor şi avansurilor de trezorerie

În vederea achitării unor obligaţii faţă de furnizorii de bunuri şi servicii, unităţile patrimoniale pot solicita deschiderea de acreditive în bănci, în lei sau în devize, în favoarea acestora.

De asemenea, avansurile de trezorerie, reprezentând sumele depuse la bănci, precum şi sumele în numerar, puse la dispoziţia personalului sau a terţilor, persoane juridice sau fizice, în vederea efectuării unor plăţi în favoarea unităţii patrimoniale, se înregistrează în contabilitate, în conturi distincte.

Acreditivul reprezintă o sumă de bani de cont, constituită din existentul în contul curent sau în baza unor credite virate în contul curent, care este pusă la dispoziția altor agenți economici, pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executarea de lucrări.

Decontările prin acreditive se utilizează, de regulă, în cazul acelor operații comerciale în care plățile se efectuează, pe măsura livrării bunurilor, prestărilor de servicii sau executării de lucrări.

Reflectarea în contabilitate a acreditivelor şi avansurilor de trezorerie, se realizează cu ajutorul grupei de conturi ***54 - Acreditive***, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- **54 - Acreditive**
- 541 - Acreditive
- 5411 - Acreditive în lei
- 5412 - Acreditive în devize (valută)
- 542 - Avansuri de trezorerie

V. 2.4.1. - Contabilitatea acreditivelor

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor de deschidere a acreditivelor, a plăților din acreditivele constituite, precum şi lichidarea sau anularea acreditivelor, la încetarea valabilității lor, se realizează cu ajutorul contului ***541 - Acreditive***, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II, astfel:

- 541 - Acreditive
- 5411 - Acreditive în lei
- 5412 - Acreditive în devize (valută)

- **Contul 541 - Acreditive:**

- ***Elementul evidențiat*:**
- ține evidența acreditivelor deschise în bănci, pentru efectuarea de plăți în favoarea terților;
- ***conținutul economic*:**
- cont de plasamente şi active băneşti;
- ***Funcția contabilă*:**
- cont de activ;
- ***Se debitează:***
- cu sumele virate în conturile de acreditive deschise la dispoziția terților (581);
- cu diferențele favorabile de curs valutar, aferente soldului, la închiderea exercițiului privind acreditivele deschise în valută (477);
- cu diferențele favorabile de curs valutar la plata furnizorilor din acreditive deschise în valută (765);
- ***Se creditează:***
- cu sumele plătite terților sau virate în conturile de disponibilități ca urmare a încetării valabilității acreditivului (401, 404, 581);

- cu diferențele nefavorabile de curs valutar, la plata furnizorilor din acreditive deschise în valută (665);
- cu diferențele favorabile de curs valutar aferente soldului, la închiderea exercițiului financiar, privind acreditivele deschise în valută (476);

- ***Soldul final:***
- sold debitor, reprezentând sumele existente în acreditive deschise în bănci.

♦ **Contul 5411 - Acreditive în lei:**

- ***Elementul evidențiat*:**
- ține evidența acreditivelor în lei, deschise în bănci, pentru efectuarea de plăți în favoarea terților;
- ***Conținutul economic*:**
- cont de plasamente şi active băneşti;
- ***Funcția contabilă*:**
- cont de activ;
- ***Se debitează:***
- cu sumele virate în conturile de acreditive, deschise la dispoziția terților (581);
- ***Se creditează:***
- cu sumele plătite terților sau virate în conturile de disponibilități, ca urmare a încetării valabilității acreditivului (401, 404, 581);
- ***Soldul final:***
- sold debitor, reprezentând acreditivele în lei, deschise în bănci.

Contul ***5411 - Acreditive în lei*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe acreditive deschise şi furnizori în favoarea cărora sunt deschise.

- **Contul 5412 - Acreditive în devize (valută):**
- ***Elementul evidențiat*:**
- ține evidența acreditivelor deschise în valută la bănci, pentru efectuarea de plăți în favoarea terților;
- ***Conținutul economic*:**
- cont de plasamente şi active băneşti;
- ***Funcția contabilă*:**
- cont de activ;
- ***Se debitează:***
- cu sumele în valută virate în conturile de acreditive, deschise la dispoziția terților (581);
- cu diferențele favorabile de curs valutar la plata furnizorilor, din acreditive deschise în valută (765);
- cu diferențele favorabile de curs valutar, aferente soldului, la închiderea exercițiului financiar, privind acreditivele deschise în valută (477);
- ***Se creditează:***
- cu sumele plătite terților din acreditivele deschise (401, 404);

- cu sumele virate în conturile de disponibilităţi băneşti, ca urmare a încetării valabilităţii acreditivului (581);
- cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, la plata furnizorilor din acreditive deschise în valută (665);
- cu diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente soldului, la închiderea exerciţiului financiar, privind acreditivele deschise în valută (476);

▪ ***Soldul final:***

- sold debitor, reprezentând acreditivele în valută, deschise la bănci.

Contul *5412 - Acreditive în devize* se poate dezvolta în conturi analitice, deschise pe feluri de acreditive, respectiv pe valute.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic deschide un acreditiv în lei, în sumă de 5.000.000 lei, pentru plata unui furnizor, cu decontare pe măsura livrării bunurilor.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a deschiderii acreditivului:

Formula contabilă:

5.000.000	581 – Viramente interne	=	5121 - Conturi la bănci în lei	5.000.000

Concomitent:

5.000.000	5411 – Acreditive în lei	=	581 - Viramente interne	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului din acreditive, în limita sumei de 3.000.000:

Formula contabilă:

3.000.000	401 – Furnizori	=	5411 - Acreditive în lei	3.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a virării în contul curent a diferenței de 2.000.000 lei, din contul de acreditive, datorită neutilizării:

Formula contabilă:

2.000.000	581 – Viramente interne	=	5411 - Acreditive în lei	2.000.000	

Concomitent:

2.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	581 - Viramente interne	2.000.000	

Exemplul nr. 2. Un agent economic deschide la dispoziția unui furnizor un acreditiv în valută, în sumă de 1.000 $, la data de 1.08.2000, astfel:

- valoarea acreditivului = 1.000 $
- curs valutar (1.08.2000) = 25.000 lei / $
- curs valutar (31.12.2000) = 26.000 lei / $
- Din acreditivul deschis la dispoziția furnizorului până la sfârșitul exercițiului financiar 2.000, se utilizează numai 800 $, diferența de 200 $ rămânând neutilizată, urmând a se deconta în exercițiul financiar 2001.

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a deschiderii acreditivului:

- valoarea acreditivului = 1.000 $ x 25.000 lei / $ = 25.000.000 lei

Formula contabilă:

25.000.000	581 – Viramente interne	=	5124 - Conturi la bănci în devize	25.000.000	

Concomitent:

25.000.000	5412 – Acreditive în devize	=	581 - Viramente interne	25.000.000	

c) Reflectarea în contabilitate a virării în contul curent a diferenței de 2.000.000 lei, din contul de acreditive, datorită neutilizării:

Formula contabilă:

2.000.000	581 – Viramente interne	=	5411 - Acreditive în lei	2.000.000

Concomitent:

2.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	581 - Viramente interne	2.000.000

Exemplul nr. 2. Un agent economic deschide la dispoziția unui furnizor un acreditiv în valută, în sumă de 1.000 $, la data de 1.08.2000, astfel:

- valoarea acreditivului = 1.000 $
- curs valutar (1.08.2000) = 25.000 lei / $
- curs valutar (31.12.2000) = 26.000 lei
- Din acreditivul deschis la dispoziția furnizorului până la sfârşitul exercițiului financiar 2.000, se utilizează numai 800 $, diferența de 200 $ rămânând neutilizată, urmând a se deconta în exercițiul financiar 2001.

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a deschiderii acreditivului:

- valoarea acreditivului = 1.000 $ x 25.000 lei / $ = 25.000.000 lei

Formula contabilă:

25.000.000	581 – Viramente interne	=	5124 - Conturi la bănci în devize	25.000.000

Concomitent:

25.000.000	5412 – Acreditive în devize	=	581 - Viramente interne	25.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a utilizării sumei de 800 $ pentru plata furnizorului în exercițiul financiar 2000:

- valoarea acreditivului consumat (utilizat) = 800 $ x 25.000 lei / $ = 20.000.000 lei

Formula contabilă:

20.000.000	401 – Furnizori	=	5412 - Acreditive în devize		20.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a diferențelor de curs valutar la sfârșitul exercițiului financiar 2000, aferente sumelor în valută, neutilizate:

- valoarea acreditivului neutilizat (31.12.2000) = 200 $ x 26.000 lei / $ = 5.200.000 lei
- valoarea acreditivului neutilizat (1.08.2000) = 200 $ x 25.000 lei / $ = 5.000.000 lei

Diferențe de conversie pasiv (favorabile) = 5.200.000 - 5.000.000 = 200.000 lei

Formula contabilă:

200.000	5412 – Acreditive în devize	=	477 - Diferențe de conversie - pasiv		200.000

d) Reluarea (anularea) diferențelor de conversie - pasiv la sfârșitul exercițiului financiar 2001:

Formula contabilă:

200.000	477 – Diferențe de conversie - pasiv	=	5412 - Acreditive în devize		200.000

V. 2.4.2. - Contabilitatea avansurilor de trezorerie

Avansurile de trezorerie sunt sume încredințate unor persoane, de regulă administratori, salariați sau alte persoane împuternicite de unitatea patrimonială, în vederea efectuării unor plăți în favoarea unității, cum ar fi:

- aprovizionări de bunuri, executarea de lucrări sau prestări de servicii, de valori mici;
- efectuarea unor plăți în cadrul acțiunilor de protocol, reclamă şi publicitate;
- efectuarea de plăți reprezentând cheltuieli de transport, deplasări, detaşări, servicii poştale, de telecomunicații etc.

Reflectarea în contabilitate a avansurilor de trezorerie se realizează cu ajutorul contului ***542 - Avansuri de trezorerie***, cont sintetic de gradul I.

Atenție ! - După părerea autorului, contul ***542 - Avansuri de trezorerie*** trebuia să aibă în Planul de conturi general două dezvoltări sintetice de gradul II, deoarece avansurile de trezorerie se pot acorda, atât în lei, cât şi în valută, fiind necesară reflectarea diferențiată a diferențelor de curs valutar, respectiv :

- 542 - Avansuri de trezorerie
  - 5421 - Avansuri de trezorerie în lei
  - 5422 - Avansuri de trezorerie în valută

- **Contul 542 - Avansuri de trezorerie:**

- ***Elementul evidențiat*:**
  - ține evidența avansurilor de trezorerie în lei şi în valută;
- ***Conținutul economic*:**
  - cont de plasamente şi active băneşti;
- ***Funcția contabilă*:**

- cont de activ;

- ***Se debitează:***
  - cu sumele acordate în lei sau în devize, ca avansuri de trezorerie (5311, 5314);
- ***Se creditează:***
  - cu plățile efectuate din avansuri de trezorerie, în favoarea furnizorilor şi a unităților din cadrul grupului (401, 404, 451);
  - cu restituirile de avansuri neutilizate (5311, 5314);
  - cu cheltuielile efectuate pentru acțiunile de protocol, reclamă şi publicitate (623);
  - cu cheltuielile efectuate privind transportul de bunuri, precum şi transportul colectiv de personal (624);
  - cu cheltuielile ocazionate de deplasări, detaşări, transferări (625);
  - cu valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicații (626);

- cu plăţile efectuate pentru alte servicii executate de terţi (628);
- cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, cu ocazia lichidării avansurilor de trezorerie (665).

- ***Soldul final:***
  - sold debitor, reprezentând sumele acordate ca avansuri de trezorerie, nedecontate.

Contul *542 - Avansuri de trezorerie* se poate dezvolta în conturi analitice, pe persoanele cărora li se acordă avansuri de trezorerie.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic acordă unui achizitor de produse agricole suma de 7.000.000 lei, reprezentând avansuri de trezorerie, pentru a face achiziţii în favoarea firmei.

Achizitorul justifică suma primită la sfârşitul perioadei de gestiune, astfel:

- plata furnizorilor = 5.000.000 lei
- plata cheltuielilor de deplasare = 1.000.000 lei
- plata unor cheltuieli de protocol = 400.000 lei
- se restituie la casierie diferenţa neutilizată, în sumă de 600.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a acordării avansului de trezorerie:

Formula contabilă:

7.000.000	542 – Avansuri de trezorerie	=	5311 - Casa în lei (5314)	7.000.000

b) Reflectarea în contabilitate pe baza documentelor justificative a decontării avansului de trezorerie:

	%		542 - Avansuri	7.000.000
5.000.000	401 – Furnizori	=	de trezorerie	
1.000.000	625 – Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări			
400.000	623 - Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate			
600.000	5311 - Casa în lei (5314)			

Exercițiul nr. 2. Se reflectă în contabilitate, cu ocazia lichidării avansurilor de trezorerie în valută, diferențe nefavorabile de curs valutar, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	542 – Avansuri de trezorerie	=	665 - Cheltuieli din diferențe de curs valutar	5.000.000

Exercițiul nr. 3. Un agent economic acordă la data de 10.10.2000, unei persoane împuternicite în numele firmei să facă diverse plăți, un avans de trezorerie în valută, reprezentând 500 $, sumă neutilizată (necheltuită) până la sfârşitul exercițiului financiar 2000, astfel:

- Avans de valută acordat = 500 $
- Curs valutar (10.10.2000) = 25.000 lei / $
- Curs valutar (31.12.2000) = 24.000 lei / $

Reflectarea în contabilitate a acestei operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a acordării avansului de trezorerie în valută:

- Valoarea avansului = 500 $ x 25.000 lei / $ = 12.500.000 lei

Formula contabilă:

12.500.000	542 – Avansuri de trezorerie	=	5314 - Casa în devize	12.500.000

b) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul exercițiului financiar a diferențelor de curs valutar:

- Valoarea avansului la data acordării (10.10.2000) =
= 500 $ x 25.000 lei / $ = 12.500.000 lei

- Valoarea avansului la închiderea exercițiului (31.12.2000) =
= 500 $ x 24.000 lei / $ = 12.000.000 lei

Diferențe de conversie - activ (nefavorabile) =
= 12.500.000 lei - 12.000.000 lei = 500.000 lei

Formula contabilă:

500.000	476 – Diferențe de conversie - activ	=	542 - Avansuri de trezorerie	500.000

c) La începutul exercițiului financiar 2001 se procedează la reluarea (anularea) diferențelor de conversie:

Formula contabilă:

500.000	542 – Avansuri de trezorerie	=	476 - Diferențe de conversie - activ	500.000

sau

500.000	476 - Diferențe de conversie - activ	=	542 - Avansuri de trezorerie	500.000

V. 2.5. - Contabilitatea viramentelor interne

Legea Contabilității şi Regulamentul de aplicare a acesteia prevede că operațiunile de transferuri de disponibilități băneşti între conturile la bănci, precum şi între conturile la bănci şi casieria unității patrimoniale, se înregistrează în contabilitate printr-un ***cont de viramente interne***.

Necesitatea utilizării unui cont de viramente interne este impusă de faptul că operațiile din conturile de disponibil bănesc se înregistrează în mai multe registre auxiliare, existând pericolul unei duble folosiri a viramentelor de disponibilități băneşti dintr-un cont de trezorerie, în alt cont de trezorerie.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor de viramente interne se realizează cu ajutorul grupei de conturi ***58 – Viramente interne***, care cuprinde un singur cont sintetic de gradul I, respectiv ***581 – Viramente interne***, astfel:

- **58 - Viramente interne**
  - 581 – Viramente interne

Principalele caracteristici ale contului ***581 – Viramente interne*** sunt următoarele:

♦ **Contul 581 - Viramente interne:**

▪ ***Elementul evidențiat:***
- ține evidența viramentelor de disponibilități între conturile de trezorerie;

▪ ***Conținutul economic:***
- cont intermediar sau de tranzit, asimilat conturilor de plasamente şi active băneşti;

▪ ***Funcția contabilă***:
- cont de activ;

▪ ***Se debitează***:
- cu sumele virate dintr-un cont de trezorerie, în alt cont de trezorerie (5121, 5124, 5311, 5314, 5411, 5412, 542) ;

▪ ***Se creditează:***
- cu sumele intrate într-un cont de trezorerie, din alt cont de trezorerie (5121, 5124, 5311, 5314, 5411, 5412, 542);

▪ ***Soldul final:***
- nu prezintă sold final.

Contul ***581 – Viramente interne*** nu se dezvoltă în conturi analitice.

Atenție! - În practica contabilă, contul ***581 – Viramente interne*** nu se utilizează în intermedierea operațiilor privind avansurile de trezorerie (***542 – Avansuri de trezorerie***).

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Se depune din casieria unității, în contul curent, pe bază de Foaie de vărsământ cu chitanță, suma de 4.000.000 lei:

a) - Reflectarea în contabilitate a depunerii efective a sumei de bani:

Formula contabilă:

4.000.000	581 – Viramente interne	=	5311 – Casa în lei	4.000.000

▪ Concomitent sau la consemnarea operației în extrasul de cont se face înregistrarea:

Formula contabilă:

4.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	581 – Viramente interne	4.000.000

Exemplul nr. 2. Un agent economic ridică din contul curent bancar, în vederea efectuării unor plăți în numerar, suma de 3.000.000 lei:

a) Reflectarea în contabilitate a ieşirii numerarului din contul curent bancar:

Formula contabilă:

3.000.000	581 – Viramente interne	=	5121 – Conturi la bănci în lei	3.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a intrării numerarului în casierie:

Formula contabilă:

3.000.000	5311 – Casa în lei	=	581 – Viramente interne	3.000.000

Exemplul nr. 3. Un agent economic virează suma de 5.000.000 lei, din contul curent de la Banca (A), în contul curent de la Banca (B):

a) Reflectarea în contabilitate a emiterii ordinului de plată pentru virarea sumei:

Formula contabilă:

5.000.000	581 – Viramente interne	=	5121 – Conturi la bănci în lei (A)	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a confirmării efectuării viramentului, în baza extrasului de cont, emis de Banca (B):

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (B)	=	581 – Viramente interne	5.000.000

V. 2.6. - Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea conturilor de trezorerie

Potrivit prevederilor legale, agenţii economici pot constitui provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie, reprezentând ***titluri de plasament***.

Provizioanele se constituie cu ocazia inventarierii de la sfârşitul exerciţiului financiar, în toate situaţiile, când valoarea de piaţă (bursieră) a titlurilor de plasament deţinute de unitatea patrimonială este inferioară valorii de intrare în gestiune a titlurilor (acţiuni, obligaţiuni etc.).

În situaţia în care titlurile de plasament ies din patrimoniul unităţii, sub orice formă, în perioadele viitoare, provizioanele constituite la sfârşitul exerciţiului financiar precedent se anulează.

În perioadele următoare, la sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar, sau la ieşirea din patrimoniu a titlurilor de plasament, în urma analizării provizioanelor constituite pentru deprecieri, se procedează astfel:

- În situaţia în care deprecierea este superioară provizionului constituit, se constituie un provizion suplimentar;
- În cazul în care deprecierea constatată este inferioară provizionului constituit, diferenţa se deduce din provizionul constituit şi se înregistrează la venituri;
- Cu ocazia anulării unui provizion, la ieşirea din patrimoniu a titlurilor de plasament, provizioanele constituite se înregistrează la venituri.

Reflectarea în contabilitate a provizioanelor pentru deprecierea conturilor de trezorerie se realizează cu ajutorul grupei de conturi ***59 – Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie*** , care cuprinde un singur cont sintetic, respectiv ***590 – Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament***, astfel:

- **59 - Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie**
  - 590 - Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament

- **590 - Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament**
  - ***Elementul evidenţiat:***
  - ţine evidenţa constituirii provizioanelor pentru deprecierea titlurilor de plasament;
  - ***Conţinutul economic:***
  - cont rectificativ de plasamente şi active băneşti;
  - ***Funcţia contabilă***:
  - cont de pasiv;
  - ***Se debitează***:
  - cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor privind deprecierea titlurilor de plasament (7863) ;
  - ***Se creditează:***
  - cu sumele reprezentând constituirea sau majorarea provizioanelor aferente deprecierii titlurilor de plasament, constatate cu ocazia inventarierii (6863);
  - ***Soldul final:***

- sold final creditor, reprezentând provizioanele constituite pentru deprecierea titlurilor de plasament existente.

Contul ***590 – Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe feluri de titluri de plasament, pentru care s-au constituit provizioane .

Dacă la sfârşitul exercițiului financiar, la întocmirea bilanțului contabil, titlurile de plasament sunt evaluate la valoarea lor de piață, o dată cu închiderea conturilor, diferența dintre valoarea de piață a titlurilor şi valoarea lor contabilă de intrare se reflectă în contabilitate, astfel:

- Dacă valoarea de piață este mai mare decât valoarea contabilă de intrare:

Grupa 50 - Titluri de plasament	=	764 – Venituri din titluri de plasament	

- Dacă valoarea de piață este mai mică decât valoarea contabilă de intrare:

664 – Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate	=	Grupa 50 - Titluri de plasament	

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. La sfârşitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, un agent economic constată că valoarea de piață a titlurilor de plasament pe care le deține s-a depreciat cu 5.000.000 lei.

Într-o asemenea situație, agentul economic va constitui un provizion pentru deprecierea titlurilor de plasament, cu valoarea deprecierii:

Formula contabilă:

5.000.000	6863 – Cheltuieli financ. privind provizioanele pentru deprecieri	=	590 – Provizioane pt. deprecierea titlurilor de plasament	5.000.000

- Reluarea (anularea) provizionului în exercițiul financiar următor se reflectă în contabilitate astfel:

Formula contabilă:

5.000.000	590 – Provizioane pt. deprecierea titlurilor de plasament	=	7863 – Venituri financ. din provizioane pentru deprecieri	5.000.000

Notă! Toate creşterile sau diminuările de provizioane se reflectă asemănător constituirii sau anulării provizioanelor, aşa cum s-a arătat în exercițiul prezentat.

Capitolul VI.

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR

VI. 1. - Cadrul legal privind contabilitatea cheltuielilor

Cheltuielile unității patrimoniale reprezintă sumele sau valorile plătite sau de plătit pentru:

- Consumurile lucrărilor executate şi serviciile prestate, de care beneficiază unitatea patrimonială;
- Cheltuieli cu personalul;
- Executarea unor obligații legale sau contractuale de către unitatea patrimonială;
- Cheltuieli excepționale.

De asemenea, în cadrul cheltuielilor pentru determinarea rezultatului exercițiului financiar se cuprind:

- Amortizările şi provizioanele constituite;
- Valoarea contabilă a activelor cedate, distruse sau dispărute.

Potrivit Legii Contabilității şi normelor metodologice de aplicare a acesteia, contabilitatea cheltuielilor se ține pe categorii de cheltuieli după natura lor, care se grupează astfel:

- Cheltuieli de exploatare;
- Cheltuieli financiare;
- Cheltuieli excepționale;
- Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele;
- Provizioanele;
- Cheltuieli cu impozitul pe profit.

Structura cheltuielilor, pe fiecare categorie de cheltuieli se prezintă astfel:

1. - Cheltuielile de exploatare cuprind:

- cheltuieli privind consumurile de materii prime şi materiale auxiliare, combustibilul, ambalajele, piesele de schimb, semințele şi materialele de plantat, furajele şi alte materiale consumabile, costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate sau uzura acestora, costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor, costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor, costul de achiziție al energiei şi apei consumate, costul de achiziție al animalelor şi păsărilor, precum şi costul mărfurilor vândute;
- cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți (întreținere şi reparații), redevențe, locații de gestiune şi chirii, studii şi cercetări, inclusiv sumele plătite pentru contractele de cercetare, cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori, comisioane, inclusiv cele plătite agenților economici cu activitate de comerț exterior şi onorarii, cheltuieli

de protocol, reclamă şi publicitate, transportul de bunuri şi de personal, deplasări, detaşări şi transferuri, tarife poştale şi taxa de telecomunicaţii, servicii bancare şi altele);

- cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate, suportate de unitatea patrimonială (impozitul pe venit, impozitul pe clădiri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, taxa asupra mijloacelor de transport, alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate);
- cheltuieli cu personalul (salariile şi alte drepturi de personal, asigurările şi protecţia socială, contribuţia unităţii la asigurările sociale, ajutorul de şomaj şi contribuţia la asigurările sociale de sănătate, cheltuieli cu pregătirea şi perfecţionarea profesională, precum şi alte cheltuieli cu personalul, suportate de unitatea patrimonială);
- alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanţe etc.);

2. - ***Cheltuielile financiare*** cuprind:

- pierderile din creanţe legate de participaţii;
- pierderile din vânzarea titlurilor de plasament, diferenţele nefavorabile de curs valutar din operaţiunile curente şi disponibilităţile în devize;
- dobânzile curente aferente împrumuturilor primite şi altor datorii privind exerciţiul financiar în curs;
- sconturile acordate clienţilor;
- alte cheltuieli financiare (pierderi din creanţe de natură financiară şi altele).

3. - ***Cheltuielile excepţionale*** - reprezentând acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a unităţii patrimoniale şi se referă la:

- operaţiuni de gestiune:
  - despăgubiri;
  - amenzi;
  - penalităţi;
  - perisabilităţi şi lipsuri la inventar;
  - donaţii şi subvenţii acordate, inclusiv prelevările şi donaţiile făcute în scopuri umanitare, precum şi pentru sprijinirea activităţilor sociale culturale şi sportive;
  - pierderi din debitori diverşi, etc.;
- operaţiuni de capital:
  - valoarea contabilă a imobilizărilor cedate;
- alte cheltuieli excepţionale.

4. - ***Cheltuielile cu amortizările şi provizioanele*** reprezintă o grupă de cheltuieli care nu este tratată distinct, fiind incluse, în funcţie de natura cheltuielilor, la cheltuieli de exploatare, cheltuielile financiare sau cheltuielile excepţionale, după caz, şi cuprind:

- amortizarea imobilizărilor necorporale;
- amortizarea imobilizărilor corporale.

5. ***Provizioanele*** cuprind:

- provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli;
- provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor;
- provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie;
- provizioane pentru deprecierea creanţelor;
- provizioanele pentru deprecierea titlurilor de plasament;
- amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor;

- provizioanele reglementate.

6. - *Cheltuielile cu impozitul pe profit* cuprind impozitul pe profit, calculat potrivit legii.

Structura cheltuielilor poate fi dezvoltată şi după destinaţia lor, cunoscută şi sub numele de ***structură de cheltuieli pe articole de calculaţie***, din care menţionăm:

- materii prime şi materiale consumabile;
- salarii şi venituri asimilate salariilor;
- contribuţia la fondul de asigurări sociale;
- contribuţia la fondul de şomaj;
- contribuţia la asigurările sociale de sănătate;
- cheltuieli comune secţiilor de fabricaţie;
- cheltuieli generale ale întreprinderii;
- alte cheltuieli.

De altfel, organizarea contabilităţii cheltuielilor se bazează pe concepţia dualistă, respectiv a contabilităţii în dublu circuit, având două componente:

- ***Contabilitatea financiară*** - care evidenţiază cheltuielile după natura lor, respectiv după natura activităţilor (de exploatare, financiare, excepţionale) şi după natura resurselor utilizate (cheltuieli cu materii prime, materiale consumabile, salarii şi asimilate acestora, amortizări etc.);
- ***Contabilitatea de gestiune*** - care reflectă cheltuielile după criteriul destinaţiei şi funcţiei lor, prin colectarea şi repartizarea acestora pe obiect de activitate (produse, lucrări sau servicii), în vederea determinării costului activităţii.

O serie de autori şi specialişti în domeniul contabilităţii consideră că ***realizarea cheltuielilor*** (operaţiuni patrimoniale referitoare la cumpărarea şi utilizarea bunurilor economice), se derulează în patru etape, respectiv:

- ***Angajarea cheltuielilor*** (cumpărarea de bunuri şi angajarea faţă de furnizori);
- ***Plata unei sume de bani*** sau a unui echivalent;
- ***Consumul***, respectiv utilizarea bunurilor economice în interesul agentului economic;
- Încorporarea cheltuielilor şi decontarea lor în cadrul rezultatului exerciţiului financiar.

Principalele particularităţi ale contabilităţii financiare a cheltuielilor sunt:

- Cheltuielile, ca de altfel şi veniturile, sunt contabilizate pe măsura generării şi angajării lor, şi nu cu ocazia încasării sau plăţii lor, fiind înregistrate în situaţiile financiare ale perioadei respective;
- Cheltuielile constatate în avans se înregistrează într-un cont distinct (***471 – Cheltuieli înregistrate în avans***), afectând exerciţiile financiare la care se referă;
- În categoria cheltuielilor se cuprind atât consumurile, cât şi alte elemente care influenţează rezultatul exerciţiului (plăţi sau alte cauze care generează diminuarea activului);
- Pierderile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice şi, din acest punct de vedere, nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli;
- Cheltuielile includ deci, atât pierderile, cât şi celelalte cheltuieli care apar în procesul desfăşurării activităţii curente a întreprinderii;

▪ Cheltuielile care apar în cursul activităţii curente ale întreprinderii (firmei), includ costul vânzărilor, salariile, amortizarea etc., ele regăsindu-se de obicei, sub forma ieşirilor, sau scăderii valorii activelor, cum ar fi numerarul sau echivalentele numerarului, stocurile, terenurile şi mijloacele fixe;

▪ Cheltuielile includ şi pierderile nerealizate, cum ar fi cele rezultate din creşterea cursului de schimb valutar în cazul unor împrumuturi sau datorii în valută;

▪ Se interzice efectuarea de compensări între conturile de cheltuieli şi venituri;

▪ Cheltuielile cu amortizările şi provizioanele se înregistrează, indiferent de natura rezultatului financiar (profit sau pierdere);

▪ La evidenţierea (reflectarea) contabilă a cheltuielilor ne interesează doar ***valoarea acestora*** şi nu secţia, produsul sau activitatea care generează cheltuiala;

▪ La fundamentarea cheltuielilor în bugetele de venituri şi cheltuieli se vor avea în vedere informaţiile din exerciţiul financiar precedent, precum şi obiectivele de realizat în perioada viitoare;

▪ Cheltuielile vor fi delimitate riguros în timp, pentru a se putea separa cheltuielile exerciţiului financiar curent de cheltuielile altor perioade (exerciţii);

▪ Se va avea în vedere gruparea cheltuielilor după natura lor economică şi activităţi, pentru a se putea asigura comparabilitatea acestora cu veniturile realizate şi stabilirea rezultatului exerciţiului, pe structura activităţilor care le-au generat.

După momentul angajării lor, cheltuielile reflectate de contabilitatea financiară se grupează astfel:

▪ ***Cheltuieli constatate la momentul plăţii lor***, reflectate în contabilitate, în corespondenţă cu conturile de trezorerie (Clasa 5);

▪ ***Cheltuieli angajate cu plata ulterioară,*** reflectate în contabilitate în corespondenţă cu conturile de terţi (Clasa 4);

▪ ***Cheltuieli reprezentând deprecieri ireversibile (cheltuieli cu amortizările) şi reversibile (cheltuieli cu provizioanele),*** care nu angajează o plată.

Principalele documente contabile în care se consemnează cheltuielile sunt:

1. ***Pentru imobilizări:***
   - facturi şi situaţii de lucrări;
   - situaţia de calcul şi repartizare a amortizării;
   - procesul verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe;
   - procesul verbal de declasare a unor bunuri materiale, etc.
2. ***Pentru stocuri:***
   - bon de consum;
   - fişă limită de consum;
   - centralizatorul vânzărilor zilnice;
   - fişa de calcul a uzurii obiectelor de inventar;
   - foaia de parcurs, etc.
3. ***Pentru terţi:***
   - statele de salarii;
   - decont de cheltuieli;
   - situaţii de calcul, decontare şi repartizare a contribuţiei la asigurările sociale şi la constituirea fondului pentru plata ajutorului de şomaj etc.

4. ***Pentru operații de trezorerie:***
- chitanțe;
- chitanțe fiscale;
- proces verbal de plăți;
- dispoziții de plată – încasare către casierie;
- deconturi de cheltuieli etc.

Reflectarea în contabilitatea financiară a cheltuielilor se realizează cu ajutorul clasei de conturi *6 - Conturi de cheltuieli*, care cuprinde următoarele grupe de conturi şi conturi sintetice:

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI CU MATERII PRIME, MATERIALE ŞI MĂRFURI
- **600** Cheltuieli cu materiile prime
- **601** Cheltuieli cu materialele consumabile
  - **6011** Cheltuieli cu materialele auxiliare
  - **6012** Cheltuieli privind combustibilii
  - **6013** Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
  - **6014** Cheltuieli privind piesele de schimb
  - **6015** Cheltuieli privind semințele şi materialele de plantat
  - **6016** Cheltuieli privind furajele
  - **6018** Cheltuieli privind alte materiale consumabile
- **602** Cheltuieli privind obiectele de inventar
- **603** Cheltuieli privind baracamentele
- **604** Cheltuieli privind materialele nestocate
- **605** Cheltuieli privind energia şi apa
- **606** Cheltuieli cu animalele şi păsările
- **607** Cheltuieli privind mărfurile
- **608** Cheltuieli privind ambalajele

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI
- **611** Cheltuieli de întreținere şi reparații
- **612** Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile
- **613** Cheltuieli cu primele de asigurare
- **614** Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI
- **621** Cheltuieli cu colaboratorii
- **622** Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
- **623** Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
- **624** Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal
- **625** Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
- **626** Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații
- **627** Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
- **628** Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

63 CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE ŞI VĂRSĂMINTELE ASIMILATE
- **631** Cheltuieli cu impozitul pe salarii
- **635** Cheltuieli cu alte impozite

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL
- **641** Cheltuieli cu remuneraţiile
- **645** Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
  - **6451** Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale
  - **6452** Cheltuieli privind contribuţia unităţii la ajutorul de şomaj
  - **6458** Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
- **654** Pierderi din creanţe
- **658** Alte cheltuieli de exploatare

66 CHELTUIELI FINANCIARE
- **663** Pierderi din creanţe legate de participaţii
- **664** Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
- **665** Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
- **666** Cheltuieli privind dobânzile
- **667** Cheltuieli privind sconturile acordate
- **668** Alte cheltuieli financiare

67 CHELTUIELI EXCEPŢIONALE
- **671** Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune
  - **6711** Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
  - **6712** Donaţii şi subvenţii acordate
  - **6714** Pierderi din debitori diverşi
  - **6718** Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune
- **672** Cheltuieli privind operaţiile de capital
  - **6721** Cheltuieli privind activele cedate
  - **6728** Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital

68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE
- **681** Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele
  - **6811** Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
  - **6812** Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
  - **6813** Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
  - **6814** Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante
- **686** Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele
  - **6862** Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
  - **6863** Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri
  - **6868** Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

687 Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele
6871 Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor
6872 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6873 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri
6874 Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate
69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT
691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

Evident, după cum se poate observa şi din Planul de conturi general, cheltuielile sunt reflectate în conturi, după natura activităţilor pe care le desfăşoară ***unitatea patrimonială la care participă*** (exploatare, financiare, excepţionale), respectiv după natura resurselor consumate (materii prime, materiale consumabile etc.).

Conturile din *Clasa 6 – Conturi de cheltuieli* sunt conturi cu ***funcţie contabilă de activ***, iar la sfârşitul perioadei de gestiune soldul acestor conturi se transferă asupra contului *121 – Profit şi pierderi*, conturile de cheltuieli rămânând fără sold.

VI. 2. - Contabilitatea cheltuielilor cu materii prime, materiale şi mărfuri

Cheltuielile cu materii prime, materiale şi mărfuri fac parte din categoria ***cheltuielilor de exploatare***, ele fiind generate de activităţile comercial – productive, prestări servicii sau executarea de lucrări.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor de această natură, se realizează cu ajutorul grupei de conturi ***60 - Cheltuieli cu materii prime, materiale şi mărfuri***, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- **60 - Cheltuieli cu materii prime, materiale şi mărfuri:**
  - 600 – Cheltuieli cu materiile prime
  - 601 – Cheltuieli cu materiale consumabile
    - 6011 – Cheltuieli cu materialele auxiliare
    - 6012 – Cheltuieli privind combustibilii
    - 6013 – Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
    - 6014 – Cheltuieli privind piesele de schimb
    - 6015 – Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
    - 6016 – Cheltuieli privind furajele
    - 6018 – Cheltuieli privind alte materiale consumabile
  - 602 – Cheltuieli privind obiectele de inventar
  - 603 – Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii
  - 604 – Cheltuieli privind materialele nestocate
  - 605 – Cheltuieli privind energia şi apa
  - 606 – Cheltuieli cu animalele şi păsările
  - 607 – Cheltuieli privind mărfurile
  - 608 – Cheltuieli privind ambalajele

VI. 2.1. - Contabilitatea cheltuielilor cu materiile prime

Materiile prime sunt bunuri economice care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată.

În structură, cheltuielile cu materiile prime includ:

- prețul de înregistrare în contabilitate a materiilor prime date în consum;
- prețul de înregistrare în contabilitate a materiilor prime constatate lipsă la inventariere;
- diferențele de preț aferente materiilor prime date în consum sau constatate lipsă la inventariere.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu materiile prime se realizează cu ajutorul contului ***600 – Cheltuieli cu materiile prime***, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

◆ **Contul 600 - Cheltuieli cu materiile prime:**

- ***Elementul evidențiat:***
  - ține evidența cheltuielilor cu materiile prime;
- ***Conținutul economic:***
  - cont de cheltuieli de exploatare;
- ***Funcția contabilă***:
  - cont de activ;
- ***Se debitează***:
  - cu valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime date în consum sau constatate lipsă la inventariere (300);
  - cu diferențele de preț aferente materiilor prime date în consum sau constatate lipsă la inventariere (308);
- ***Se creditează:***
  - la sfârşitul perioadei de gestiune, prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exercițiului (121);
- ***Soldul final:***
  - nu prezintă sold final.

În funcție de metoda contabilă folosită se fac următoarele înregistrări:

A. În cazul utilizării metodei inventarului permanent:

1. Materiile prime date în consum se consemnează în documentele „Bon de consum" sau „Fişă limită de consum", fiind reflectate în contabilitate la prețul de înregistrare, pe măsura eliberării lor din magazii sau depozite.

EXEMPLU. Se reflectă în contabilitate materii prime date în consum, la prețul de înregistrare de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	600 – Cheltuieli cu materii prime	=	300 – Materii prime	5.000.000

2. Materiile prime constatate lipsă la inventariere, indiferent de natura lipsurilor, se reflectă în contabilitate pe baza actului de constatare a lipsei la inventar.

EXEMPLU. Se constată cu ocazia inventarierii, lipsuri de materii prime, în valoare de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	600 – Cheltuieli cu materii prime	=	300 – Materii prime	5.000.000

3. În situația în care prețul de înregistrare în contabilitate a materiilor prime nu este costul de achiziție, ci un preț prestabilit, reflectarea în contabilitate a diferențelor de preț favorabile sau nefavorabile, se reflectă în contabilitate prin utilizarea contului ***308 – Diferențe de preț la materii prime şi materiale***, cu sumele trecute în roşu sau în negru, în funcție de caz.

EXEMPLE:

- Reflectarea în contabilitate a unei diferențe favorabile de preț, în situația când costul de achiziție este mai mic decât prețul prestabilit, în sumă de 1.000.000 lei:

Formula contabilă:

1.000.000	600 – Cheltuieli cu materii prime	=	308 – Diferențe de preț la materii prime şi materiale	1.000.000

- Reflectarea în contabilitate a unei diferențe nefavorabile de preț, în situația când costul de achiziție este mai mare decât prețul prestabilit, cu 1.000.000 lei:

Formula contabilă:

1.000.000	600 – Cheltuieli cu materii prime	=	308 – Diferențe de preț la materii prime şi materiale	1.000.000

B. În cazul utilizării metodei inventarului intermitent la înregistrarea în contabilitate a materiilor prime şi a consumului acestora se parcurg următoarele etape:

- La începutul perioadei de gestiune (exercițiului) se procedează la anularea stocului inițial de materii prime:

Formula contabilă:

600 – Cheltuieli cu materii prime	=	300 – materii prime	

- În cursul perioadei de gestiune (exercițiului) se procedează numai la înregistrarea achizițiilor de materii prime, reflectate ca o cheltuială cu materiile prime:

Formula contabilă:

%		401 – Furnizori	
600 – Cheltuieli cu materii prime	=		
4426 – TVAd			

- La sfârşitul perioadei de gestiune (exercițiului) se înregistrează constatarea stocului final, pe baza inventarierii fizice, conform listei de inventariere:

Formula contabilă:

300 – Materii prime	=	600 – Cheltuieli cu materii prime	

- Tot la sfârşitul perioadei de gestiune (exercițiului) se calculează valoarea ieşirilor (consumurilor) de materii prime şi se închide contul de cheltuieli, soldul acestuia fiind preluat în rezultatul exercițiului:

- Determinarea ieşirilor (consumurilor):

$$E = Si + I - Sf$$

în care:

E - ieşiri (consumuri);
Si - stoc iniţial;
I - intrări în cursul perioadei;
Sf - stoc final.

- Formula contabilă

Formula contabilă:

121 – Profit şi pierderi	=	600 – Cheltuieli cu materii prime	

Exemplu. Un agent economic care utilizează metoda inventarului intermitent prezintă în cursul lunii martie 2001 următoarea situaţie privind materiile prime:

- Stoc iniţial = 2.000.000 lei
- Intrări în cursul perioadei (achiziţii, cumpărări) = 5.000.000 lei
- Stoc final = 1.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a anulării stocului iniţial, la începutul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

2.000.000	600 – Cheltuieli cu materii prime	=	300 – Materii prime	2.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a intrărilor (cumpărărilor sau achiziţiilor) de materii prime:

- cumpărări de materii prime = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%		401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	600 – Cheltuieli cu materii prime	=		
950.000	4426 - TVA			

c) Reflectarea în contabilitate a plății furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

d) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune, pe bază de inventariere, a stocului final:

Formula contabilă:

1.000.000	300 – Materii prime	=	600 – Cheltuieli cu materii prime	1.000.000

e) Determinarea ieşirilor (consumurilor) de materii prime şi închiderea contului de cheltuieli:

- Determinarea ieşirilor:

E = Si + I - Sf = 2.000.000 + 5.000.000 - 1.000.000 = 6.000.000 lei

D 600 – Cheltuieli cu materii prime **C**

2.000.000	
	1.000.000
5.000.000	
Rd = 7.000.000	Rc = 1.000.000
Td = 7.000.000	Tc = 1.000.000
Sfd = 6.000.000 →	→ 6.000.000

↓

121 – Profit şi pierderi

Formula contabilă:

6.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	600 – Cheltuieli cu materii prime	6.000.000

VI. 2.2. - Contabilitatea cheltuielilor cu materialele consumabile

Materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile) sunt bunuri materiale care participă sau ajută la procesul de fabricaţie sau de exploatare, fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor (consumurilor) cu materiale consumabile se realizează cu ajutorul contului 601 – Cheltuieli cu materiale consumabile, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- **601 - Cheltuieli cu materialele consumabile**
  - 6011 – Cheltuieli cu materialele auxiliare
  - 6012 – Cheltuieli privind combustibilii
  - 6013 – Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
  - 6014 – Cheltuieli privind piesele de schimb
  - 6015 – Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
  - 6016 – Cheltuieli privind furajele
  - 6018 – Cheltuieli privind alte materiale consumabile

Toate dezvoltările de gradul II, ale contului ***601 - Cheltuieli cu materialele consumabile***, au acelaşi conţinut economic şi aceeaşi funcţie contabilă şi tocmai de aceea vom prezenta numai caracteristicile contului sintetic de gradul I, valabile şi pentru dezvoltările de gradul II.

- **Contul 601 - Cheltuieli cu materialele consumabile:**

- ***Elementul evidentiat:***
  - ţine evidenţa cheltuielilor cu materialele consumabile;
- ***Conţinutul economic:***
  - cont de cheltuieli de exploatare;
- ***Funcţia contabilă***:
  - cont de activ;
- ***Se debitează***:

- cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile date în consum sau constatate lipsă la inventariere (3011, 3012, 3013, 3014, 3015, 3016, 3018);
- cu diferenţele de preţ aferente materialelor consumabile date în consum sau constatate lipsă la inventariere (308);

- ***Se creditează:***

- la sfârşitul perioadei de gestiune, prin transferul cheltuielilor colectate, asupra contului de rezultate (121);

▪ ***Soldul final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

A. În cazul utilizării metodei inventarului permanent

1. Înregistrarea în contabilitate a consumului de materiale consumabile, înregistrate în contabilitate la costul de achiziție

Exemplul nr. 1. Un agent economic prezintă în cursul perioadei de gestiune următoarea situație:

- Achiziții consumabile (cumpărări) de materiale = 5.000.000 lei
- Consumuri de materiale consumabile = 3.000.000 lei
- Cu ocazia inventarierii se constată un plus de materiale consumabile de 1.000.000 lei
- Cu ocazia inventarierii se constată un minus de inventar de 100.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziției de materiale consumabile:

- Cumpărări de materiale consumabile = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	301 – Materiale consumabile			
950.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plății facturii furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

c) Reflectarea în contabilitate a consumului de materiale consumabile:

Formula contabilă:

3.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile	3.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a plusului de inventar:

Formula contabilă:

100.000	301 – Materiale consumabile	=	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	100.000

sau:

100.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile	100.000

e) Reflectarea în contabilitate a lipsei la inventariere:

Formula contabilă:

100.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile	100.000

- Reflectarea în contabilitate a TVAc, aferent materialelor lipsă:

- materiale lipsă = 100.000 lei

$$\text{- TVAc} = 19\,\% = \frac{100.000 \times 19}{100} = 19.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

19.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	=	4427 – TVAc	19.000

2. *Înregistrarea în contabilitate a consumului de materiale consumabile, în cazul utilizării prețului prestabilit (standard)*

Exemplul nr. 1. Un agent economic prezintă în cursul perioadei de gestiune următoarea situație privind materialele consumabile:

- Stoc inițial = 100 kg x 10.000 lei/kg = 1.000.000 lei
- Diferențe de preț favorabile stocului inițial = 40.000 lei (în roșu)
- Intrări (aprovizionări) în cursul perioadei = 400 kg x 9.000 lei/kg = = 3.600.000 lei
- Cheltuieli de transport aferente intrărilor = 300.000 lei
- Preț prestabilit = 10.000 lei/kg (standard)
- Consumuri în cursul perioadei = 450 kg (la preț prestabilit)

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrărilor de materiale consumabile:

- Intrări evaluate la preț standard = 400 kg x 10.000 lei/kg = 4.000.000 lei
- Intrări evaluate la costul de achiziție = 400 kg x 9.000 lei/kg = 3.600.000 lei

---

Diferențe de preț favorabile = 4.000.000 - 3.600.000 = 400.000 lei (în roșu)

- Cheltuieli de transport = 300.000 lei
- $TVAd = 19\ \% = \frac{(3.600.000 + 300.000) \times 19}{100} = \frac{3.900.000 \times 19}{100} = 741.000$ lei
- Calculul diferențelor de preț:

$$Dp = CHt + Dpf$$

în care:

Dp - diferențele de preț;
CHt - cheltuieli de transport;
Dpf - diferențele de preț favorabile.

Rezultă:

$$Dp = CHt + Dpf = 300.000 + \boxed{400.000} = \boxed{100.000}$$

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	4.641.000
4.000.000	301 – Materiale consumabile			
100.000	308 – Diferențe de preț la materiile prime și materiale			
741.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a consumurilor de materiale prime în cursul perioadei de gestiune (consumurile se evaluează, de asemenea, la preț prestabilit):

- Consumuri = 450 kg x 10.000 lei / kg = 4.500.000 lei

Formula contabilă:

4.500.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile	4.500.000

c) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune, a repartizării diferențelor de preț, aferente materialelor consumabile date în consum:

- Determinarea coeficientului de repartizare a diferențelor de preț, pe baza situației din conturi:

D 301 – Materiale consumabile **C**

Si = 1.000.000	
Rd = 4.000.000	Rc = 4.500.000
Td = 5.000.000	Tc = 4.500.000
Sfd = 500.000	

D 308 – Diferențe de preț la materii prime și materiale **C**

Si = 40.000	
Rd = 100.000	Rc = 126.000
Td = 140.000	Tc = 126.000
Sfd = 14.000	

$$K_{308} = \frac{Si_{308} + Rd_{308}}{Si_{301} + Rd_{301}} = \frac{\boxed{40.000} + \boxed{100.000}}{1.000.000 + 4.000.000} = \frac{\boxed{140.000}}{5.000.000} = 0.028$$

- Determinarea diferențelor de preț, de repartizat:

$$Dp = E \times k$$

în care:

Dp - diferențe de preț;
E - valoarea ieşirilor;
k - coeficientul de repartizare.

Rezultă:

Dp = E x 0,028 = 4.500.000 x 0,028 = 126.000 lei (în roşu)

- Formula contabilă de repartizare a diferențelor de preț asupra consumului de materiale:

Formula contabilă:

126.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	308 – Diferențe de preț la materii prime și materiale	126.000

3. Înregistrarea în contabilitate a consumului de materiale consumabile, în cazul utilizării prețului de facturare

Exemplul nr. 1. În cursul perioadei de gestiune, un agent economic prezintă următoarea situație privind materialele consumabile:

- Stoc inițial = 1.000.000 lei
- Cheltuieli de transport, aferente stocului inițial = 200.000 lei
- Intrări (aprovizionări) în cursul perioadei = 5.000.000 lei
- Cheltuieli de transport aferente intrărilor = 700.000 lei
- Consumuri în cursul perioadei = 4.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate, pe baza facturii, a intrării în gestiune a materialelor şi cheltuielile de transport aferente:

- Materiale achiziţionate = 5.000 000 lei
- Cheltuieli de transport = 700.000 lei

Total = 5.700.000 lei

$$\text{TVAd} = 19\,\% = \frac{5.700.000 \times 19}{100} = 1.083.000 \text{ lei}$$

Total factură furnizor = 5.700.000 + 1.083.000 = 6.783.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	6.783.000
5.000.000	301 – Materiale consumabile			
700.000	308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale			
1.083.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a consumului de materiale consumabile, la preţul de facturare de 4.000.000 lei:

Formula contabilă:

4.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile	4.000.000

c) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii calendaristice) a cheltuielilor de transport, aprovizionare, aferente materialelor date în consum:

- Determinarea coeficientului de repartizare a cheltuielilor:

$$K_{308} = \frac{Si_{308} + Rd_{308}}{Si_{301} + Rd_{301}} = \frac{200.000 + 700.000}{1.000.000 + 5.000.000} = \frac{900.000}{6.000.000} = 0,15$$

▪ Diferențe de preț aferente cheltuielilor de transport, repartizate asupra consumurilor:

Dp = E x 0,15 = 4.000.000 x 0,15 = 600.000 lei

▪ Formula contabilă de repartizare a cheltuielilor de transport asupra materialelor ieşite:

Formula contabilă:

600.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	308 – Diferențe de preț la materii prime şi materiale	600.000

B. În cazul utilizării metodei inventarului intermitent

Atenție! Indiferent de natura stocului, în cazul utilizării metodei inventarului intermitent, evaluarea stocurilor se face la costul de achiziție.

Exemplul nr. 1. Un agent economic care utilizează metoda inventarului intermitent, prezintă, în cursul perioadei de gestiune, următoarea situație privind materialele consumabile:

- Stoc inițial = 1.000.000 lei
- Intrări (aprovizionări) în cursul perioadei de gestiune = 5.000.000 lei
- Stoc final (stabilit prin inventariere) = 2.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate, la începutul perioadei de gestiune (deschiderea exercițiului), a anulării soldului inițial al contului de materiale prin preluarea acestuia la cheltuieli:

Formula contabilă:

1.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile	1.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a intrărilor de materiale consumabile, în cursul perioadei de gestiune:

- Intrări (aprovizionări) = 5.000.000 lei

$$\text{TVAd} = 19\,\% = \frac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000 \text{ lei}$$

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	5.550.000
5.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile			
950.000	4426 – TVAd			

c) Reflectarea în contabilitate a plății facturii furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

d) Reflectarea în contabilitate a stocului final de materii prime, determinat pe bază de inventariere:

Formula contabilă:

2.000.000	301 – Materiale consumabile	=	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	2.000.000

sau:

2.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile	2.000.000

e) La sfârșitul perioadei de gestiune se calculează valoarea ieșirilor (consumurilor) de materiale consumabile și se închide contul ***601 – Cheltuieli cu materiile prime:***

- Determinarea ieșirilor (consumurilor):

$$E = Si + I - Sf = 1.000.000 + 5.000.000 - 2.000.000 = 4.000.000 \text{ lei}$$

- Formula contabilă de închidere a contului de cheltuieli:

4.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	4.000.000

VI. 2.3. - Contabilitatea cheltuielilor privind obiectele de inventar

Obiectele de inventar reprezintă bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege, pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu, sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, mecanismele, sculele, dispozitivele, verificatoarele, aparatele de măsură şi control, matrițele folosite la executarea anumitor produse şi alte obiecte similare.

În principiu, cheltuielile privind obiectele de inventar reflectă uzura acestei categorii de active, ca urmare a utilizării acestora.

Determinarea sau stabilirea uzurii obiectelor de inventar, respectiv includerea uzurii în cheltuielile specifice cu obiectele de inventar, se poate realiza astfel:

- ***Prin includerea integrală asupra cheltuielilor*** a uzurii obiectelor de inventar, evaluată la nivelul prețului de înregistrare în contabilitate a obiectelor de inventar, la darea lor în folosință;
- ***Prin includerea eşalonată pe cheltuieli*** a uzurii obiectelor de inventar, pe baza unui grafic, pe durata a cel puțin trei exerciții financiare, luându-se ca bază de calcul tot prețul de înregistrare în contabilitate a obiectelor de inventar (asemănător amortizării).

Înregistrările în contabilitate se fac pe baza documentelor justificative, cum ar fi bonul de consum, care stă la baza eliberării obiectelor de inventar din magazia unității şi darea lor în folosință (exploatare).

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor privind obiectele de inventar se realizează cu ajutorul contului ***602 - cheltuieli privind obiectele de inventar***, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- ***602 - cheltuieli privind obiectele de inventar:***
- ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența uzurii obiectelor de inventar inclusă pe cheltuieli integrale la darea în folosință sau eşalonat, pe durata mai multor exerciții financiare, în funcție de metoda utilizată;

- ***Conținutul economic:***

- cont de cheltuieli de exploatare;

- ***Funcția contabilă:***

- cont asimilat conturilor de activ;

- ***Se debitează:***

- cu uzura obiectelor de inventar inclusă pe cheltuieli (322);

- ***Se crediteaza:***

- cu transferul cheltuielilor colectate la sfârşitul perioadei de gestiune asupra contului de rezultate (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final

Obiectele de inventar în folosinţă se evidenţiază distinct în contabilitatea analitică.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic realizează în cursul perioadei de gestiune următoarele operaţiuni privind obiectele de inventar

- Achiziţia de obiecte de inventar - 4.000.000 lei
- Se dau în folosinţă obiecte de inventar - 4.000.000 lei
- Se determină şi se înregistrează uzura obiectelor de inventar
- Se scot din folosinţă obiectele de inventar.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiune a obiectelor de inventar achiziţionate de la furnizori:

- Preţ de achiziţie = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % $= \frac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000$ lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000
5.000.000	321 - Obiecte de inventar			
950.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5121 - Conturi la bănci în lei	5.950.000

c) Reflectarea în contabilitate a trecerii în folosință a obiectelor de inventar:

Formula contabilă:

5.000.000	321 – Obiecte de inventar analitic: "obiecte de inventar în folosință "	=	321 – Obiecte de inventar analitic: " obiecte de inventar în depozit "	5.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a uzurii obiectelor de inventar:

Formula contabilă:

5.000.000	602 - Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	322 - Uzura obiectelor de inventar	5.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a scoaterii din gestiune a obiectelor de inventar uzate complet:

Formula contabilă:

5.000.000	322 - Uzura obiectelor de inventar	=	321 – Obiecte de inventar	5.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a recuperării din casarea obiectelor de inventar a unor materiale, evaluate la 1.000.000 lei:

Formula contabilă:

1.000.000	301 - Materiale consumabile	=	7718 – Alte venituri excepționale de operații de gestiune	1.000.000

g) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit şi pierdere	=	602 - Cheltuieli privind obiectele de inventar	5.000.000

Exemplul nr.2. Reflectarea în contabilitate a uzurii nerecuperate, în sumă de 500.000 lei pentru un obiect de inventar casat înainte de termen:

Formula contabilă:

500.000	602 – Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	322 - Uzura obiectelor de inventar	500.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a diferențelor de preț eferente obiectelor de inventar (în cazul când obiectele de inventar s-au înregistrat în contabilitate la preț prestabilit sau preț de facturare) în sumă de 500.000 lei, la scoaterea din folosință a obiectelor de inventar:

Formula contabilă:

500.000	602 – Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	328 - Diferențe de preț la obiectele de inventar	500.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a costului echipamentului de lucru suportat de unitatea patrimonială în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	602 – Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	321 – Obiecte de inventar	5.000.000

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a echipamentului de lucru constatat în plus la inventariere, în sumă de 1.000.000 lei:

Formula contabilă:

1.000.000	321 – Obiecte de inventar	=	602 - Cheltuieli privind obiectele de inventar	1.000.000

Exemplul nr. 6. Reflectarea în contabilitate a echipamentului de lucru, constatat lipsă la inventariere, în sumă de 1.000.000 lei:

Formula contabilă:

1.000.000	602 – Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	321 – Obiecte de inventar	1.000.000

VI. 24. - Contabilitatea cheltuielilor cu baracamentele şiamenajările provizorii

Alături de obiectele de inventar, baracamentele şi amenajările provizorii reprezintă o categorie distinctă în cadrul stocurilor.

Baracamentele şi amenajările provizorii reprezintă bunurile achiziţionate sau construite de unităţile patrimoniale pentru executarea lucrărilor şi prestaţiilor în construcţii.

Nu se includ în cadrul acestei categorii de bunuri lucrările de organizare la care, prin demontare sau demolare nu se recuperează materialele (platforme betonate, drumuri şi căi de acces, gropi de var şi altele).

De regulă, în categoria cheltuielilor privind baracamentele şi amenajările provizorii se include:

- Valoarea la cost de producţie sau de achiziţie a baracamentelor şi amenajărilor provizorii cedate (vândute);
- Valoarea baracamentelor şi amenajărilor provizorii demontate sau demolate din care se recuperează materialele;
- Valoarea baracamentelor şi amenajărilor provizorii constatate lipsă la inventar;

Toate operaţiunile privind cedarea, demontarea, demolarea sau lipsurile la inventariere se consemnează în documente justificative cum ar fi: procese verbale de demolare, de inventariere, facturi, chitanţe etc.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu baracamentele şi amenajările provizorii se realizează cu ajutorul contului ***603 - Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii***, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- ***Contul 603 - Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii:***
- ***Elementul evidenţiat***

- ţine evidenţa baracamentelor şi amenajărilor provizorii ieşite din unitate;

- ***Conţinutul economic:***

- cont de cheltuieli de exploatare;

- ***Funcţia contabilă:***

- cont asimilat conturilor de activ;

- ***Se debitează:***

- cu valoarea la cost de achiziţie a baracamentelor şi amenajărilor provizorii vândute, demolate sau constatate lipsă la inventariere (323);

- ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei de gestiune asupra contului de rezultate (121):

- ***Soldul final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic efectuează în cursul perioadei de gestiune următoarele operaţii privind baracamentele şi amenajările provizorii:

- Achiziţii de baracamente = 5.000.000 lei
- Scoaterea din gestiune a baracamentelor şi amenajărilor provizorii la demolarea acestora = 5.000.000 lei
- Recuperarea unor materiale în sumă de 400.000 lei
- Transferul fondului baracamentelor şi amenajărilor provizorii, aferent obiectelor ieşite din patrimoniu, asupra veniturilor = 500.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune următoarele etape:

a) Reflectarea în contabilitate a recepţiei baracamentelor şi amenajărilor provizorii

- Achiziţii de baracamente = 5.000.000 lei
- TVA = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizori = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	5.950.000
5.000.000	323 - Baracamente şi amenajări provizorii			
950.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii facturii furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 - Furnizori	=	5121 - Conturi la bănci în lei	5.950.000

Notă: Dacă baracamentele şi amenajările provizorii erau realizate din producţie proprie se făcea următoarea înregistrare:

5.000.000	323 - Baracamente şi amenajări provizorii	=	711 - Venituri din producţia stocată	5.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a scoaterii din gestiune a baracamentelor şi amenajărilor provizorii demolate sau cedate fără plată recuperabilă:

Formula contabilă:

5.000.000	603 – Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii	=	323 - Baracamente şi amenajări provizorii	5.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit şi pierdere	=	603 - Cheltuieli privind privind baracamentele şi amenajările provizorii	5.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a materialelor recuperate din demolarea baracamentelor şi amenajărilor provizorii:

Formula contabilă:

400.000	301 – Materiale consumabile	=	708 - Venituri din activităţi diverse	400.000

f) Reflectarea în contabilitate a transferului fondului baracamentelor şi amenajărilor provizorii, aferent obiectelor ieşite din gestiune (patrimoniu), asupra veniturilor:

Formula contabilă:

5.000.000	118 – Alte fonduri (analitic)	=	7718 - Alte venituri excepţionale din venituri din gestiune	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a baracamentelor demolate la costul lor de achiziţie de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	603 - Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii	=	323 - Baracamente şi amenajări provizorii	5.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a unor lipsuri de inventar la baracamente în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	603 - Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii	=	323 - Baracamente şi amenajări provizorii	5.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a baracamentelor constatate în plus la inventariere, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	323 – Baracamentele şi amenajările provizorii	=	603 - Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii	5.000.000

VI. 2.5 - Contabilitatea cheltuielilor privind materialele nestocate

Materialele nestocate reprezintă aceea categorie de materiale consumabile care nu sunt stocate de către unitatea patrimonială, respectiv, care nu sunt evidenţiate printr-un cont de stocuri, ele înregistrându-se pe măsura aprovizionării lor direct în conturile de exploatare (rechizite de birou, imprimate etc.)

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu materialele nestocate se realizează cu ajutorul contului ***604 - Cheltuieli privind materialele nestocate,*** cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- ***Contul 604 - Cheltuieli privind materialele nestocate:***
  - ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa cheltuielilor privind materialele nestocate;

  - ***Conţinutul economic:***

- cont de cheltuieli de exploatare;

  - ***Funcţia contabilă:***

- cont asimilat conturilor de activ;

  - ***Se debitează:***

- cu valoarea materialelor nestocate aprovizionate de la furnizori, cu factură sau fără factură (401, 408);
- cu valoarea materialelor nestocate, aprovizionate de la furnizori, în situaţia când acestea au fost considerate anterior, cheltuieli anticipate (471);

Notă: Materialele nestocate nu pot fi reflectate cu ajutorul contului ***301 - materiale consumabile***, deoarece nu se regăsesc în dezvoltările sintetice de gradul II ale acestui cont.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a unor materiale consumabile de natura rechizitelor de birou, imprimate etc. care nu au fost înregistrate la contul 301 - Materiale consumabile, aprovizionate de la furnizori, în valoare de 5.000.000 lei (cu factură):

- Preţ de achiziţie = 5.000.000 lei
- TVA 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	5.950.000
5.000.000	604 - Cheltuieli privind materialele nestocate			
950.000	4426 - TVAd			

▪ În situația în care aprovizionarea cu materiale nestocate s-ar fi făcut fără factură, se face următoarea înregistrare contabilă:

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori facturi nesosite	5.950.000
5.000.000	604 - Cheltuieli privind materialele nestocate			
950.000	4428 - TVA neexigibilă			

▪ La sosirea facturii se face înregistrarea:

Formula contabilă:

5.950.000	408 - Furnizori - facturi nesosite	=	401 - Furnizori	5.950.000

Concomitent:

950.000	4426 - TVA d	=	4428 - TVA n	950.000

▪ Reflectarea în contabilitate a plății facturii furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 - Furnizori	=	5121 - Conturi la bănci în lei	5.950.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 - Profit şi pierdere	=	604 - Cheltuieli privind materialele nestocate	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a achiziționării de materiale nestocate, în sumă de 5.000.000 lei, cu plata directă în numerar:

- Materiale achiziționate = 5.000.000 lei
- TVA d + 19 % = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	5311 - Casa în lei	5.950.000
5.000.000	604 - Cheltuieli privind materialele nestocate			
950.000	4426 - TVA d			

- Dacă decontarea se făcea din avansuri de trezorerie:

Formula contabilă:

	%	=	542 - Avansuri din trezorerie	5.950.000
5.000.000	604 - Cheltuieli privind materialele nestocate			
950.000	4426 - TVA d			

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a valorii materialelor nestocate, de 5.000.000 lei aprovizionate cu facturi de la furnizori, în situația când acestea au fost considerate anterior cheltuieli anticipate:

Formula contabilă:

5.000.000	604 - Cheltuieli privind materialele nestocate	=	471 - Cheltuieli înregistrate în avans		5.000.000

VI. 2 6. - Contabilitatea cheltuielilor privind energia şi apa

Agenţii economici reflectă în contabilitate consumurile de apă şi energie, indiferent de destinaţia lor pe măsura livrării acestora de către furnizori, direct într-un cont de cheltuieli de exploatare, respectiv contul ***605 - Cheltuieli privind energia şi apa,*** cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- ***Contul 605 - cheltuieli privind energia şi apa***
- ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa cheltuielilor privind consumurile de energie şi apă;

- ***Conţinutul economic:***

- cont de cheltuieli de exploatare;

- ***Funcţia contabilă:***

- cont asimilat conturilor de activ;

- ***Se debitează:***

- cu valoarea consumurilor de energie şi apă facturate şi nefacturate de către furnizori (401, 408);

- cu valoarea consumurilor de energie şi apă facturate de furnizori, înregistrate anterior la cheltuieli anticipate, care aparţin perioadei curente (471);

- ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei de gestiune, asupra contului de rezultate (121) ;

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic prezintă în cursul perioadei de gestiune următoarele consumuri de energie şi apă în baza facturii furnizorilor:

- Consum energie electrică = 3.000.000 lei
- Consum energie termică = 5.000.000 lei
- Consum apă = 2.000.000 lei

Total consum energie şi apă = 10.000.000 lei

$$\text{TVA d} = 19\% = \frac{10.000.000 \times 19}{100} = 1.900.000 \text{ lei}$$

Total facturi furnizori = 11.900.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	11.900.000
10.000.000	605 - Cheltuieli privind energia şi apa			
1.900.000	4426 - TVA d			

- Reflectarea în contabilitate a plăţii facturii furnizorilor:

11.900.000	401 – Furnizori materialele nestocate	=	5121 - Conturi la bănci în lei	11.900.000

- Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune, a închiderii contului de cheltuieli:

Formula contabilă:

10.000.000	121 - Profit şi pierderi	=	605 - Cheltuieli privind energia şi apa	10.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a repartizării cheltuielilor cu energia şi apa, efectuate în avans, conform scadentarului la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	605 - Cheltuieli privind energia şi apa	=	471 - Cheltuieli înregistrate în avans	5.000.000

VI. 2.7 - Contabilitatea cheltuielilor cu animalele şi păsările

Animale şi păsările sunt reprezentate de animalele născute şi cele tinere de orice fel (miei, viţei, purcei, mânji şi altele), crescute şi folosite pentru reproducţie, animalele şi păsările la îngrăşat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum şi animalele pentru producţie (lână, lapte şi blană).

Cheltuielile cu animalele şi păsările sunt reprezentate de valoarea animalelor şi păsărilor achiziţionate din afara unităţii, vândute sau constatate lipsă la inventariere, respectiv animalele şi păsările ieşite din patrimoniu, care produc diminuarea acestuia.

Menţiuni speciale:

- Animalele şi păsările cedate (vândute) care provin din producţia proprie a unităţii patrimoniale nu se înregistrează la cheltuieli, ele diminuând veniturile din producţia stocată, în contabilitate reflectându-se doar scoaterea lor din evidenţă;
- Animalele şi păsările sacrificate, comercializate ca mărfuri se transferă în contul de mărfuri;

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu animalele şi păsările se realizează cu ajutorul contului ***606 - cheltuielile cu animalele şi păsările,*** cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

♦ ***606 - cheltuieli cu animalele şi păsările***

- ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa cheltuielilor cu animalele şi păsările ieşite din unitatea patrimonială

- ***Conţinutul economic:***

- cont de cheltuieli de exploatare;

- ***Funcţia contabilă:***

- cont asimilat conturilor de activ;

- ***Se debitează:***

- cu valoarea la cost de achiziţie a animalelor şi păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum şi cu diferenţele de preţ aferente (361, 368);

- ***Se creditează:***

- cu trecerea cheltuielilor colectate asupra rezultatului exerciţiului, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune;

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a ieşirii din gestiune a animalelor şi păsărilor vândute, în sumă de 5.000.000 lei, care au provenit iniţial din achiziţii.

În reflectarea contabilă a acestei operaţii pot exista două situaţii:

a) Dacă înregistrările în contabilitate sunt la ***preţul de achiziţie:***

Formula contabilă:

5.000.000	606 - Cheltuieli cu animale şi păsări	=	361 - Animale şi păsări	5.000.000

b) Dacă înregistrările în contabilitate sunt la preţul prestabilit, trebuie înregistrate şi diferenţele de preţ favorabile sau nefavorabile.

Dacă am presupune că diferenţele de preţ sunt de 200.000 lei (în ambele variante) favorabile şi nefavorabile, se fac următoarele înregistrări:

- Reflectarea în contabilitate a ieşirilor de animale şi păsări înregistrate la preţ prestabilit, în cazul existenţei diferenţelor favorabile de preţ:
  - Animale şi păsări la preţ prestabilit = 5.200.000 lei
  - Animale şi păsări la preţ de achiziţii = 5.000.000 lei

Diferenţe favorabile 5.200.000 - 5.000.000 = 200.000 lei

Formula contabilă:

5.200.000	606 - Cheltuieli cu animale şi păsări	=	361 - Animale şi păsări	5.200.000

Respectiv:

200.000	368 - Diferenţe de preţ la animale şi păsări	=	606 - Cheltuieli cu animale şi păsări	200.000

Sau:

200.000	606 - Cheltuieli cu animale şi păsări	=	368 - Diferenţe de preţ la animale şi păsări	200.000

- Reflectarea în contabilitate a ieşirilor de animale şi păsări, înregistrate la preţ prestabilit, în cazul evidenţei diferenţelor nefavorabile de preţ:
  - Animale şi păsări la preţ de achiziţie = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	606 - Cheltuieli cu animale şi păsări	=	361 - Animale şi păsări	5.000.000

b) Dacă înregistrările în contabilitate sunt la preţul prestabilit, trebuie înregistrate şi diferenţele de preţ favorabile sau nefavorabile.

Dacă am presupune că diferenţele de preţ sunt de 200.000 lei (în ambele variante) favorabile şi nefavorabile, se fac următoarele înregistrări:

- Reflectarea în contabilitate a ieşirilor de animale şi păsări înregistrate la preţ prestabilit, în cazul existenţei diferenţelor favorabile de preţ:
- Animale şi păsări la preţ prestabilit = 5.200.000 lei
- Animale şi păsări la preţ de achiziţii = 5.000.000 lei

Diferenţe favorabile 5.200.000 - 5.000.000 = 200.000 lei

Formula contabilă:

5.200.000	606 - Cheltuieli cu animale şi păsări	=	361 - Animale şi păsări	5.200.000

Respectiv:

200.000	368 - Diferenţe de preţ la animale şi păsări	=	606 - Cheltuieli cu animale şi păsări	200.000

Sau:

200.000	606 - Cheltuieli cu animale şi păsări	=	368 - Diferenţe de preţ la animale şi păsări	200.000

- Reflectarea în contabilitate a ieşirilor de animale şi păsări, înregistrate la preţ prestabilit, în cazul evidenţei diferenţelor nefavorabile de preţ:
- Animale şi păsări la preţ de achiziţie = 5.000.000 lei

- Animale şi păsări la preţ prestabilit = 4.800.000 lei

Diferenţe de preţ nefavorabile = 5.000.000 - 4.800.000 = 200.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	606 - Cheltuieli cu animale şi păsări	=	361 - Animale şi păsări	4.800.000
			368 – Diferenţe de preţ la animale şi păsări	200.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a unor lipsuri de animale şi păsări constatate la inventariere, în sumă de 500.000 lei.

Formula contabilă:

500.000	606 - Cheltuieli cu animale şi păsări	=	361 - Animale şi păsări	500.000

a) Dacă lipsurile sunt imputate unor salariaţi ai firmei:

- Lipsuri la inventar = 500.000 lei
- TVA c = 19 % = $\frac{500.000 \times 19}{100}$ = 95.000 lei

Formula contabilă:

595.000	4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul	=	758 - Alte venituri din exploatare	500.000
			4427 - TVA c	95.000

b) Dacă lipsurile sunt imputate terţilor:

Formula contabilă:

595.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			758 - Alte venituri din exploatare	500.000
			4427 - TVA c	95.000

c) Imputarea animalelor şi păsărilor lipsă la inventariere (mortalităţi şi alte lipsuri) provenite din achiziţii, înregistrate la preţ prestabilit, în condiţiile existenţei unor diferenţe nefavorabile de 100.000 lei

- Animale şi păsări lipsă la preţ de achiziţie = 500.000 lei
- Animale şi păsări lipsă la preţ prestabilit = 400.000 lei

Diferenţe nefavorabile = 500.000 - 400.000 = 100.000 lei

Formula contabilă:

500.000	606 - Cheltuieli cu animale şi păsări	=	361 - Animale şi păsări	400.000
			368 – Diferenţe de preţ la animale şi păsări	100.000

- Concomitent se face imputarea:

- Animale şi păsări lipsă (inclusiv diferenţele de preţ) = 500.000 lei
- TVA c = 19 % = 95.000 lei

Formula contabilă:

595.000	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			758 - Alte venituri din exploatare	500.000
			4427 - TVA c	95.000

d) Imputarea animalelor şi păsărilor lipsă la inventariere, înregistrate în contabilitate la preţ prestabilit (provenite din achiziţii) în cazul existenţei unor diferenţe favorabile de preţ:

- Animale şi păsări lipsă, la preţ prestabilit = 600.000 lei
- Animale şi păsări lipsă, la preţ de achiziţii = 500.000 lei

Diferenţe de preţ favorabile 600.000 - 500.000 = 100.000 lei (în roşu)

Formula contabilă:

600.000	606 - Cheltuieli cu animale şi păsări	=	361 - Animale şi păsări	600.000

Respectiv:

100.000	606 - Cheltuieli cu animale şi păsări	=	368 – Diferenţe de preţ la animale şi păsări	100.000

- Concomitent se înregistrează imputarea animalelor şi păsărilor lipsă:
  - Animale şi păsări lipsă = 500.00

(inclusiv influenţa diferenţelor de preţ)
  - TVA c = 19 % = 95.000

595.000	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul	=	758 – Alte venituri din exploatare	500.000
			4427 – TVAc	95.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a unui plus de animale şi păsări provenite din achiziţii, constatat la inventariere în sumă de 500.000 lei:

Formula contabilă:

500.000	361 - Animale şi păsări	=	606 - Cheltuieli cu animale şi păsări	500.000

Sau:

500.000	606 - Cheltuieli cu animale şi păsări	=	361 - Animale şi păsări	500.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a animalelor şi păsărilor vândute vii, provenite din producţia proprie, astfel:

- ***Animale nou născute*** = 100 u
  - la preţ standard = 500.000 lei / u
  - la preţ de producţie = 400.000 lei / u
- ***Spor de greutate:***
  - la preţ standard = 2.000.000 lei

- la preț de producție = 1.700.000 lei
- ***Vânzări de animale la preț negociat*** = 70.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiune a animalelor nou născute:
- Animale nou născute, la preț standard = 100 u x 500.000 lei / u = 50.000.000 lei
- Animale nou născute, la preț de producție = 100 u x 400.00 lei / u = 40.000.000 lei

Diferențe de preț favorabili = 50.000.000 - 40.000.000 = 10.000.000 lei (în roşu)

Formula contabilă:

50.000.000	361 - Animale şi păsări	=	711 – Venituri din producția stocată	40.000.000
10.000.000	368 – Diferențe de preț la animale şi păsări			

b) Reflectarea în contabilitate a sporului de greutate:
- Spor de greutate la preț standard = 20.000.000 lei
- Spor de greutate la preț de producție = 17.000.000 lei

Diferențe de preț favorabile = 20.000.000 - 17.000.000 = 3.000.000 lei (în roşu)

Formula contabilă:

20.000.000	361 – Animale şi păsări	=	711 – Venituri din producția stocată	17.000.000
3.000.000	368 – Diferențe de preț la animale şi păsări			

c) Reflectarea în contabilitate a vânzării de animale vii, la preț negociat:
- Preț de vânzare = 70.000.000 lei
- TVAc= 19 % = $\frac{70.000.000 \times 19}{100}$ = 13.300.000 lei

Total factură = 83.300.000 lei

Formula contabilă:

83.300.000	441 - Clienţi	=	%		
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite		70.000.000
			4427 – TVAc		13.300.000

d) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor:

Formula contabilă:

83.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	411 - Clienţi	83.300.000

e) Reflectarea în contabilitate a scoaterii din gestiune (destocarea) a animalelor vândute:

Formula contabilă:

57.000.000	711 - Venituri din producţia stocată	=	%	
			361 - Animale şi păsări	70.000.000
			vânzarea produselor finite	
			368 – Diferenţe de preţ animale şi păsări	13.300.000

Exemplul nr. 5. Un agent economic realizează în producţia proprie următoarele operaţiuni cu animale şi păsări:

- Păsări nou născute (la preţ de producţie) = 100 u x 10.000 lei/u = 1.000.000 lei
- Spor lunar de greutate (la preţ de producţie) = 100 u x 30.000 lei/u = 3.000.000 lei
- Păsările se sacrifică şi se vând prin magazinul propriu la preţul de 5.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a păsărilor provenite din producţia proprie:

Formula contabilă:

1.000.000	361 - Animale şi păsări	=	711 – Venituri din producţia stocată	1.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a sporului de greutate:

Formula contabilă:

3.000.000	361 - Animale şi păsări	=	711 – Venituri din producţia stocată	3.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a trecerii păsărilor prin sacrificare din contul 361 - Animale şi păsări în contul 371 - Mărfuri, în vederea vânzării, prin magazinul propriu:

Formula contabilă:

4.000.000	371 - Mărfuri	=	361 - Animale şi păsări	4.000.000

VI. 2.8. Contabilitatea cheltuielilor privind mărfurile

Mărfurile sunt reprezentate de bunurile pe care unitatea patrimonială le cumpără în vederea revânzării.

Cheltuielile privind mărfurile sunt formate din preţul de achiziţie (cumpărare) al mărfurilor vândute sau constatate lipsă la inventariere.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor privind mărfurile se realizează cu ajutorul contului ***607 - Cheltuieli privind mărfurile,*** cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- ***Contul 607 - Cheltuieli privind mărfurile***
  - ***Elementul evidenţiat:***
  - ţine evidenţa cheltuielilor privind mărfurile;
  - ***Conţinutul economic:***
  - cont asimilat conturilor de activ;
  - ***Se debitează:***
  - cu valoarea la cost de achiziţie a mărfurilor vândute sau constatate lipsă la inventariere (371);

- ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate asupra contului de rezultate, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor privind mărfurile se face diferit, în funcție de metoda contabilă folosită, respectiv;

- metoda inventarului permanent;
- metoda inventarului intermitent.

De asemenea, înregistrările contabile diferă în funcție de comerțul practicat de unitatea patrimonială, respectiv:

- comerț cu ridicata (en gros);
- comerț cu amănuntul (en detail).

EXEMPLE:

A. Metoda inventarului permanent:

Exemplul nr. 1. O întreprindere comercială cu ridicata realizează în cursul perioadei de gestiune următoarele operațiuni:

- Aprovizionarea cu marfă de la furnizor = 5.000.000 lei
- Vânzări de marfă la preț negociat = 7.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupun parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrării mărfurilor în gestiune:

- Mărfuri cumpărate = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lri

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%		401 - Furnizori	5.950.000
5.000.000		371 - Mărfuri	=	
950.000		4426 - TVAd		

b) Reflectarea în contabilitate a plății furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 - Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

c) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor la preț negociat:

- Preț de vânzare = 7.000.000 lei
- TVAc = 19 % = $\frac{7.000.000 \times 19}{100}$ = 1.330.000

Total factură furnizor = 8.330.000 lei

Formula contabilă:

8.330.000	411 – Clienți	=	%	
			707 - Venituri din vânzarea mărfurilor	7.000.000
			4427 – TVAc	1.330.000

d) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii mărfurilor vândute:

Formula contabilă:

8.330.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienți	8.330.000

e) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu mărfurile vândute:

Formula contabilă:

5.000.000	607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 – Mărfuri	5.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

- Închiderea contului de venituri

Formula contabilă:

7.000.000	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 – Profit şi pierdere	7.000.000

- Închiderea contului de cheltuieli

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit şi pierdere	=	607 – Cheltuielile privind mărfurile	5.000.000

Exemplul nr. 2. O întreprindere comercială cu amănuntul realizează în cursul perioadei de gestiune următoarele operaţiuni:

- Aprovizionări de mărfuri = 5.000.000 lei
- Vânzări de mărfuri la preţ cu amănuntul = 3.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a aprovizionării cu mărfuri de la furnizori:

- Mărfuri achiziţionate = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

- Adaos comercial 30 % = $\frac{5.000.000 \text{ lei}}{100}$ = 1.500.000 lei

Total = 5.000.000 + 1.500.000 = 6.500.000 lei

- TVAn = 19 % = $\frac{6.500.000 \times 19}{100}$ = 1.235.000 lei

Preţ de desfacere cu amănuntul = 6.500.000 + 1.235.000 = 7.735.000 lei

Formula contabilă:

7.735.000	371 – Mărfuri	=	%	
			401 – Furnizori	5.000.000
			378 – Diferenţe de preţ la mărfuri	1.500.000
			4428 – TVAn	1.235.000

▪ ***Concomitent*** se reflectă în contabilitate TVAd de plătit furnizorului:

Formula contabilă:

950.000	4426 – TVAd	=	401 – Furnizori	950.000

b) Reflectarea în contabilitate a plății furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5121- Conturi la bănci în lei	5.950.000

c) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor prin unitățile comerciale cu amănuntul:

▪ Mărfuri vândute = 3.000.000 lei

▪ TVAc recalculată = 15,966 % = $\frac{3.000.000 \times 15,966}{100}$ = 478.980 lei

▪ Venituri din vânzarea mărfurilor = 3.000.000 – 478.980 = 2.521.020 lei

Formula contabilă:

3.000.000	5311 – Casa în lei	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	2.521.020
			4427 – TVAc	478.980

d) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a mărfurilor vândute:

▪ Determinarea coeficientului mediu de adaos comercial:

$$K = \frac{Si\ 378 + Rc\ 378}{Si\ 371 + (Rd\ 371 - TVAn)} = \frac{0 + 1.500.000}{0 + (7.735.00 - 1.235.000)} =$$

$$= \frac{1.500.000}{6.500.000} = 0,23$$

- Determinarea adaosului comercial mediu:

Ac = K x Rc 707 = 0,23 x 2.521.020 = 579.835 lei

- Determinarea cheltuielilor privind mărfurile vândute:

CHm = 3.000.000 – 579.835 - 478.980 = 1.941.185 lei

Formula contabilă:

	%	=	371 – Mărfuri	3.000.000
1.941.185	607 – Cheltuieli privind mărfurile			
579.835	378 – Diferențele de preț la mărfuri			
478.980	4428 – TVA n			

d) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

- Închiderea conturilor de venituri:

Formula contabilă:

2.521.020	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 - Profit şi pierdere	2.521.020

- Închiderea contului de cheltuieli

Formula contabilă:

1.941.185	121 – Profit şi pierdere	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	1.941.185

Exemplul nr. 3. Un agent economic ***neplătitor de TVA,*** realizează în cursul perioadei de gestiune, următoarele operațiuni:

- Aprovizionări cu mărfuri = 5.000.000 lei
- Vânzări de mărfuri cu amănuntul = 3.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a aprovizionării cu mărfuri de la furnizori:

- Mărfuri achiziționate de la furnizori plătitori de TVA = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

- Adaos comercial = 30 % = $\frac{5.950.000 \times 30}{100}$ = 1.785.000 lei

Preț cu amănuntul = 5.950.000 + 1.785.000 = 7.735.000 lei

Formula contabilă:

7.735.000	371 - Mărfuri	=	%	
			401 – Furnizori	5.950.000
			378 – Diferențe de preț la mărfuri	1.785.000

b) Reflectarea în contabilitate a plății facturii furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 - Furnizori	=	5121- Conturi la bănci în lei	5.950.000

c) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor prin unitățile comerciale cu amănuntul:

Formula contabilă:

3.000.000	5311 – Casa în lei	=	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	3.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a mărfurilor vândute:

- Determinarea coeficientului mediu de adaos comercial

$$K = \frac{Si\ 378 + Rc378}{Si\ 371 + Rd371} = \frac{0 + 1.785.000}{0 + 7.735.000} = 0,23$$

- Determinarea adaosului comercial mediu aferent mărfurilor ieşite:

Ac = K x Rc 707 = 0,23 x 3.000.000 = 690.000 lei

- Determinarea cheltuielilor privind mărfurile (Chm)

CHm = 3.000.000 – 690.000 = 2.310.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	371 – Mărfuri	3.000.000
2.310.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile			
690.000	378 – Diferenţe de preţ la mărfuri			

e) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

- Închiderea contului de venituri:

Formula contabilă:

3.000.000	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 – Profit şi pierdere	3.000.000

- Închiderea conturilor de cheltuieli:

Formula contabilă:

2.310.000	121 – Profit şi pierdere	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	2.310.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a unui plus de inventar la mărfuri, în sumă de 1.000.000 lei:

Formula contabilă:

1.000.000	371 - Mărfuri	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	1.000.000

Sau:

1.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371 - Mărfuri	1.000.000

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a unor lipsuri la inventar, în sumă de 1.000.000 lei:

Formula contabilă:

1.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371 - Mărfuri	1.000.000

a) Dacă lipsurile constatate sunt neimputabile, se determină şi se înregistrează în contabilitate TVAc aferent mărfurilor lipsă:

- Mărfuri lipsă la inventar = 1.000.000 lei
- TVAc – 19 % = 190.000 lei

Formula contabilă:

190.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVAc	190.000

b) Dacă lipsurile în gestiune sunt imputabile unui salariat:

- Marfă lipsă = 1.000.000 lei
- TVAc = 19% = 190.000 lei

Total valoare de înlocuire = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

1.190.000	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	1.000.000
			4427 – TVAc	190.000

Exemplul nr. 6. Reflectarea în contabilitate a lipsurilor constatate cu ocazia inventarierii la o întreprindere comercială cu amănuntul (en detail), în sumă de 1.000.000 lei.

Atenție! Într-o asemenea situație trebuie avut în vedere faptul că mărfurile sunt înregistrate în contabilitate la prețul cu amănuntul, care include prețul de achiziție, adaosul comercial și TVA neexigibil, aferent mărfurilor pe stoc.

a) Determinarea TVA neexigibilă devenită exigibilă aferentă mărfurilor lipsă:

$$TVAcr = 15{,}966\ \% = \frac{1.000.000 \times 15{,}966}{100} = 159.660 \text{ lei}$$

b) Determinarea coeficientului mediu de adaos comercial (trebuie cunoscută cota de adaos cu care este înregistrată marfa în contabilitate), pentru a-i putea determina coeficientul mediu de adaos, respectiv adaosul comercial mediu

Dacă am presupune că:

K = 0,23

Rezultă:

Ac = K x 1.000.000 = 0,23 x 1.000.000 = 230.000 lei

c) determinarea cheltuielilor privind mărfurile lipsă (CHm):

CHm = 1.000.000 + 159.660 – 230.000 = 610.340 lei

d) Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de mărfuri:

Formula contabilă:

	%	= 371 – Mărfuri	1.000.000
610.340	607 – Cheltuieli privind mărfurile		
230.000	378 – Diferențe de preț la mărfuri		
159.660	4428 - TVAn		

Reflectarea în contabilitate a imputării mărfurilor lipsă:

▪ Mărfuri lipsă	=	1.000.000 lei
▪ TVAc = 19 %	=	190.000 lei
Total valoare de înlocuire	=	1.190.000 lei

Formula contabilă:

1.190.000	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	1.000.000
			4427 – TVAc	190.000

B. Metoda inventarului intermitent

Exemplul nr. 1. Un agent economic efectuează în cursul perioadei de gestiune următoarele operaţiuni

- Stoc iniţial = 1.000.000 lei
- Intrări de mărfuri în cursul perioadei = 5.000.000 lei
- Stoc final (constatat pe bază de inventariere = 2.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a anulării stocului iniţial, la începutul perioadei de gestiune, prin preluarea lui la cheltuieli:

Formula contabilă:

1.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371 - Mărfuri	1.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a intrărilor (achiziţiilor) de mărfuri, în cursul perioadei de gestiune:

▪ Mărfuri achiziţionate	= 5.000.000 lei
▪ TVAd = 19 %	= 950.000 lei
Total factură furnizor	= 5.950-000 lei

Formula contabilă:

	%			
5.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	401 – Furnizori	5.950.000
950.000	4426 - TVAd			

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii facturii furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori privind mărfurile	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

d) Reflectarea în contabilitate a stocului final, determinat la sfârşitul perioadei de gestiune, prin inventariere:

Formula contabilă:

2.000.000	371 - Mărfuri	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	2.000.000

Sau:

2.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371 - Mărfuri	2.000.000

e) Determinarea ieşirilor de mărfuri şi închiderea contului de cheltuieli la sfârşitul perioadei de gestiune:

E = Si + I – Sf = 1.000.000 + 5.000.000 – 2.000.000 = 4.000.000 lei

Formula contabilă:

4.000.000	121 – Profit şi pierdere	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	4.000.000

VI. 2.9. - Contabilitatea cheltuielilor privind ambalajele

În categoria ambalajelor se includ ambalajele refolosibile, achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vândute şi care în mod temporar pot fi păstrate de terţi, cu obligaţia restituirii în condiţiile prevăzute în contracte.

Desigur, în contabilitatea terţilor ambalajele sunt evidenţiate distinct.

Ambalajele de natura obiectelor de inventar care nu circulă pe bază de decontare, ci se folosesc numai în interiorul unităţii patrimoniale, se înregistrează în contabilitate, în categoria obiectelor de inventar.

De asemenea, ambalajele şi materialele de ambalat, produse în unitatea patrimonială pentru a fi vândute ca atare, sunt considerate produse finite.

Cheltuielile privind ambalajele cuprind:

- Valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor vândute;
- Valoarea de preţ de înregistrare a ambalajelor constatate lipsă la inventariere;
- Valoarea diferenţelor de preţ aferente ambalajelor vândute sau constatate lipsă la inventariere;
- Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor, ca urmare a degradării sau din alte cauze.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor privind ambalajele se realizează cu ajutorul contului ***608 – Cheltuieli privind ambalajele,*** cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- ***Contul 608 – Cheltuieli privind ambalajele:***
- ***Elementul evidenţiat:***
  - ţine evidenţa cheltuielilor privind ambalajele;
- ***Conţinutul economic:***
  - cont de cheltuieli de exploatare;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont asimilat conturilor de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor vândute sau constatate lipsă la inventariere (381);
  - cu diferenţele de preţ aferente ambalajelor vândute sau constatate lipsă la inventariere (388);
  - cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor (409);
- ***Se creditează:***
  - cu transferul cheltuielilor colectate, transferate în contul de rezultate la sfârşitul perioadei de gestiune (121).
- ***Sold final:***
  - nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a valorii la preţ de înregistrare a ambalajelor vândute, pentru care s-au întocmit facturi, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	608 - Cheltuieli privind ambalajele	=	381 - Ambalaje	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a valorii la preț de înregistrare a ambalajelor constatate lipsă la inventariere, în sumă de 1.000.000 lei.

Formula contabilă:

1.000.000	608 - Cheltuieli privind ambalajele	=	381 - Ambalaje	1.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarca în contabilitate a diferențelor de preț aferente ambalajelor vândute sau constatate lipsă la inventare, în sumă de 2.000.000 lei.

Formula contabilă:

2.000.000	608 - Cheltuieli privind ambalajele	=	388 – Diferențe de preț la ambalaje	2.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a valorii ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor din cauza degradării sau din alte cauze, în sumă de 3.000.000 lei.

Formula contabilă:

3.000.000	608 - Cheltuieli privind ambalajele	=	409 – Furnizori debitori	5.000.000

VI. 3. – Contabilitatea cheltuielilor cu lucrările și serviciile executate de terți

Cheltuielile de exploatare includ în componența lor și o categorie distinctă de cheltuieli, respectiv ***cheltuielile cu lucrările și serviciile executate de terți,*** care cuprind:

- redevențe;
- locații de gestiune și chirii;
- studii și cercetări, inclusiv sumele plătite pentru contractele de cercetare;
- cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori, comisioane, inclusiv cele plătite agenților economici cu activitate de comerț exterior și onorarii;
- cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate;

- transportul de bunuri şi de personal;
- deplasări, detaşări şi transferări;
- poşta şi taxe de comunicaţii;
- servicii bancare şi altele.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor şi serviciile executate de terţi se realizează cu ajutorul grupelor de conturi ***61 – Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi,*** respectiv ***62 – Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi,*** care cuprind următoarele conturi sintetice:

- **61 –Ccheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi**
  - 611 – cheltuieli de întreţinere şi reparaţii;
  - 612 – cheltuieli redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile;
  - 613 – cheltuieli cu primele de asigurare;
  - 614 – cheltuieli cu studiile şi cercetările.
- **62 – Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi**
  - 621 – cheltuieli cu colaboratorii;
  - 622 – cheltuieli privind comisioanele şi onorariile;
  - 623 – cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate;
  - 624 – cheltuieli de transport de bunuri şi de personal;
  - 625 – cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferuri;
  - 626 – cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii;
  - 627 – cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate;
  - 628 – alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi.

VI. 3.1. – Contabilitatea cheltuielilor de întreţinere şi reparaţii

În structura serviciilor cu caracter general, realizate de terţi prestatori de servicii, se includ şi serviciile de întreţineri şi reparaţii, care intră în categoria cheltuielilor de exploatare ale agenţilor economici şi se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului ***611 – Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

- **Contul 611 – Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii:**
  - ***Elementul evidenţiat:***
    - ţine evidenţa cheltuielilor de întreţinere şi reparaţiile executate de terţi;
  - ***Conţinutul economic:***
    - cont de cheltuieli de exploatare;
  - ***Funcţia contabilă:***
    - cont asimilat conturilor de activ;
  - ***Se debitează:***
    - cu valoarea lucrărilor de întreţinere şi reparaţii, executate de terţi, facturate şi nefacturate (401, 408);
    - cu valoarea lucrărilor de întreţinere şi reparaţii executate de terţi, facturate, considerate anterior cheltuieli anticipate şi trecute asupra cheltuielilor perioadei (471);

- ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate asupra contului de rezultate, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a unor lucrări de întreţinere şi reparaţii executate de terţi furnizori, în sumă de 5.000.000 lei.

- lucrări executate de teţi = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	611 – Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii			
950.000	4426 - TVAd			

Reflectarea în contabilitate a decontării facturii furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit şi pierdere	=	611 – Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea in contabilitate a repartizării, la sfârşitul perioadei de gestiune, a unor cheltuieli cu reparaţiile, în sumă de 3.000.000 lei, efectuate în perioadele anterioare, conform scadenţarului:

Formula contabilă:

3.000.000	611 – Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii	=	471 – Cheltuieli înregistrate în avans	3.000.000

Exemplu nr. 3. Reflectarea în contabilitate a repartizării unor cheltuieli cu reparaţiile efectuate în luna curentă, în sumă de 2.000.000 lei, ce revin perioadelor următoare, constatate la sfârşitul exerciţiului:

Formula contabilă:

2.000.000	471 – Cheltuieli înregistrate în avans	=	611 – Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii	2.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a unor lucrări de întreţinere şi reparaţii efectuate de terţi, în sumă de 5.000.000 lei, pentru care nu s-a primit factura până la sfârşitul perioadei de gestiune:

- Lucrări prestate de terţi = 5.000.000 lei
- TVAn = 19 % = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%			
5.000.000	611 – Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii	=	408 – Furnizori facturi nesosite	5.950.000
950.000	4428 - TVAn			

La primirea facturii furnizorului se fac următoarele înregistrări:

5.950.000	408 – Furnizori facturi nesosite	=	401 – Furnizori	5.950.000

Concomitent se face următoarea înregistrare privind transformarea TVA neexigibilă în TVA exigibilă de plată:

950.000	4426 - TVAd	=	4428 - TVAn	950.000

VI. 3.2. – Contabilitatea cheltuielilor cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile

Cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile fac parte din categoria cheltuielilor de exploatare ale unității patrimoniale şi cuprind următoarele categorii de cheltuieli:

- Cheltuieli cu redevențele;
- Cheltuieli cu locațiile de gestiune;
- Cheltuieli cu chiriile.

1. ***Redevența*** reprezintă o sumă de bani plătită periodic de către persoane care au concesionat anumite bunuri, mine, terenuri agricole sau forestiere, lucrări publice şi exploatarea lor etc., ori au contractat licențe prin Know – how.

Mărimea redevențelor se stabileşte prin contractul încheiat între titularul dreptului concedat şi beneficiarul acestuia, proporțional cu folosirea bunului care face obiectul contractului.

Cota de redevență poate fi fixă sau variabilă, ultima rezultând din aplicarea unor cote procentuale la cifra de afaceri realizată prin folosirea bunului concedat, la mărimea producției obținute pe terenul concedat, etc.

2. ***Locația de gestiune*** reprezintă un procedeu de transfer, prin acordul de voință a două părți, prin care una din părți, numită LOCATOR, pune la dispoziția celeilalte părți, numită LOCATAR, un fond de comerț sau o entitate comercială, lipsită de autonomie economică, în scopul administrării cât mai rentabile a acestuia de către locatar.

În contra prestație, locatarul are obligația să plătească locatorului o sumă de bani determinată sau determinabilă.

Locatarul se obligă ca într-un termen de 15 zile de la încheierea contractului de locație de gestiune să solicite înscrierea acestuia la Oficiul Registrului Comerțului.

Obiectul locației de gestiune îl constituie activitatea comercială realizată într-un spațiu dat şi un spațiu comercial.

Prin locaţia de gestiune are loc un transfer temporar cu privire la posesia şi folosinţa activului comercial, restrângându-se astfel dreptul de proprietate al locatorului.

3. *Închirierea* reprezintă preluarea în folosinţă temporară, totală sau parţială de către chiriaş (locatar) a unui bun mobil sau imobil aparţinând locatorului (proprietarului).

Chiria este stabilită prin convenţia părţilor şi reprezintă preţul pe care locatarul îl plăteşte locatorului, în schimbul folosinţei lucrului, chirie care se determină în momentul închirierii contractului.

Chiria se fixează în raport de durata contractului, fie global, fie pe unităţi de timp şi se foloseşte la termenele convenite.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile se realizează cu ajutorul contului ***612 – Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile,*** cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- ***Contul 612 – cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile:***
- ***Elementul evidenţiat:***
  - ţine evidenţa cheltuielilor cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile;
- ***Conţinutul economic:***
  - cont de cheltuieli de exploatare;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont asimilat conturilor de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu cheltuielile cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile datorate, facturate (401) sau nefacturate (408);
  - cu cheltuielile cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile datorate, facturate, înregistrate anterior, ca cheltuieli înregistrate în avans (471);
  - cu cheltuielile cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile datorate decontate prin bănci sau în numerar (5121, 5311);
- ***Se creditează:***
  - cu transferul cheltuielilor colectate asupra contului de rezultate, la sfârşitul perioadei de gestiune.
- ***Sold final:***
  - nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a unor chirii, redevenţe sau locaţii de gestiune, în sumă de 5.000.000 lei, datorate terţilor, pe bază de factură care se va achita ulterior:

- chirii, locaţii, redevenţe = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	612 – Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile			
950.000	4426 - TVAd			

Reflectarea în contabilitate a plății furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit şi pierdere	=	612 – Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a redevențelor, chiriilor şi locațiilor de gestiune datorate, în sumă de 5.000.000 lei, pentru care nu s-a primit factura de la furnizor:

- Redevențe, locații, chirii = 5.000.000 lei;
- TVAn = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	408 – Furnizori facturi nesosite	5.950.000
5.000.000	612 – Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile			
950.000	4428 - TVAn			

La primirea facturii se fac următoarele înregistrări:

Formula contabilă:

5.950.000	408 – Furnizori facturi nesosite	=	401– Furnizori	5.950.000

Respectiv:

950.000	4426 – TVAd	=	4428 – TVAn	950.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a redevențelor, locațiilor și chiriilor, în sumă de 5.000.000 lei, plătite direct din contul curent sau cu numerar din casierie:

- Redevențe, locații, chirii = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	5121– Conturi la bănci în lei	5.950.000
5.000.000	612 – Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile			
950.000	4426 - TVAd			

Sau:

	%	=	5311– Casa în lei	5.950.000
5.000.000	612 – Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile			
950.000	4428 - TVAn			

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a repartizării, conform scadenţarului, a unor chirii, locaţii sau redevenţe, în sumă de 5.000.000 lei, înregistrate în perioadele de gestiune precedente, care revin perioadei de gestiune curente:

Formula contabilă:

5.000.000	612 – Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	=	471– Cheltuieli înregistrate în avans	5.000.000

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a unor redevenţe, locaţii sau chirii, în sumă de 5.000.000 lei, plătite în perioada de gestiune curentă, care privesc (afectează) perioadele viitoare de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	471 – Cheltuieli înregistrate în avans	=	612 – Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	5.000.000

VI. 3.3. - Contabilitatea cheltuielilor cu primele de asigurare

Primele de asigurare reprezintă sumele plătite de asiguraţi (persoane juridice – firme sau persoane fizice) unei societăţi de aşigurare pentru acoperirea de către aceasta a daunelor rezultate din riscurile înscrise în polița de asigurare.

Príma de asigurare este preţul pentru care asiguratorul ia asupra sa povara riscului, iar nivelul acestuia este în procent cu natura riscului asigurat, cu intensitatea acţiunii acestuia şi interesele pe care le afectează.

Pentru agenţii economici, primele de asigurare plătite pentru asigurare a bunurilor şi valorilor economice reprezintă cheltuieli şi se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului ***613 – Cheltuieli cu primele de asigurare,*** cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

- ***613 – Cheltuieli cu primele de asigurare:***
- ***Elementul evidenţiat:***
  - ţine evidenţa cu primele de asigurare;
- ***Conţinutul economic:***
  - cont de cheltuieli de exploatare;

- ***Funcţia contabilă:***

- cont asimilat conturilor de activ;

- ***Se debitează:***

- cu valoarea primelor de asigurare datorate, facturate (401) sau nefacturate (408);

- cu valoarea primelor de asigurare datorate, facturate, considerate anterior cheltuieli anticipate (471);

- cu valoarea primelor de asigurare datorate, achitate prin bancă (5121) sau în numerar (5311).

- ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate, la sfârşitul perioadei de gestiune (121).

- ***Soldul final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a primelor de asigurare datorate conform contractelor cu societăţile de asigurare, în sumă de 2.000.000 lei.

Formula contabilă:

2.000.000	613 – Cheltuieli cu primele de asigurare	=	401– Furnizori	2.000.000

Reflectarea în contabilitate a plăţii primei de asigurare:

Formula contabilă:

2.000.000	401– Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	2.000.000

VI. 3.4. - Contabilitatea cheltuielilor cu studiile şicercetările

Dezvoltarea şi modernizarea producţiei sau a serviciilor şi lucrărilor executate, inclusiv promovarea produselor sau a imaginii firmei, presupun o serie de studii şi cercetări, care pot fi efectuate de firmă, sau se apelează la terţe firme specializate.

Reflectarea în contabilitate a valorii (cheltuielilor) studiilor şi cercetărilor executate de terţi se realizează cu ajutorul contului ***614 – Cheltuieli cu studiile şi cercetările,*** cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

- ♦ ***Contul 614 – Cheltuieli cu studiile şi cercetările:***
- ▪ ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa cheltuielilor cu studiile şi cercetările;

- ▪ ***Conţinutul economic:***

- cont de cheltuieli de exploatare;

- ▪ ***Funcţia contabilă:***

- cont asimilat conturilor de activ;

- ▪ ***Se debitează:***

- cu valoarea studiilor şi cercetărilor executate de terţi, facturate (401) sau nefacturate (408);
- cu valoarea studiilor şi cercetărilor executate de terţi, facturate, considerate anterior cheltuieli anticipate (471);

- ▪ ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate în cursul perioadei de gestiune, în contul de rezultate, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

- ▪ ***Sold final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitatea firmei a unor cheltuieli cu studiile şi cercetările efectuate de terţi furnizori, în sumă de 5.000.000 lei:

- ▪ studii şi cercetări facturate = 5.000.000 lei
- ▪ TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401– Furnizori	5.950.000
5.000.000	614 – Cheltuieli cu studiile şi cercetările			
950.000	4426 - TVAd			

Reflectarea în contabilitate a plăţii studiilor şi cercetărilor:

Formula contabilă:

5.950.000	401– Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a unor cheltuieli cu studii şi cercetări efectuate de terţi, în sumă de 3.000.000 lei, considerate anterior drept cheltuieli anticipate:

Formula contabilă:

3.000.000	614 – Cheltuieli cu studiile şi cercetările	=	471 – Cheltuieli înregistrate în avans	3.000.000

VI. 3. 5. - Contabilitatea cheltuielilor cu alte servicii executate de terţi

După cum s-a făcut precizarea, categoria de cheltuieli cu alte servicii executate de terţi se reflectă în contabilitatea sintetică cu ajutorul grupei de conturi ***62 – Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi,*** care include următoarele conturi sintetice:

- **62 – Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi:**
  - 621 – Cheltuieli cu colaboratorii;
  - 622 – Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile;
  - 623 – Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate;
  - 625 – Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferuri;
  - 626 – Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii;
  - 627 – Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate;
  - 628 – Cheltuieli cu serviciile executate de terţi.

Această grupă de conturi include deci, după cum se poate observa din denumirea conturilor sintetice, toate acele cheltuieli pe care le fac agenţii economici, colaterale sau conexe desfăşurării activităţii economice de bază (plata serviciilor telefonice, poştale, comisioane bancare etc.), precum şi cheltuielile cu colaboratorii, adică cu acele persoane care nu îşi desfăşoară activitatea de bază (principală) la firma respectivă.

VI. 3.5.1. – Contabilitatea cheltuielilor cu colaboratorii

Cheltuielile cu colaboratorii se referă la sumele datorate unor furnizori de servicii generale, sau salariile datorate colaboratorilor externi, pentru serviciile, lucrările sau prestaţiile efectuate.

Reflectarea în contabilitate a acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul contului ***621 – Cheltuieli cu colaboratorii,*** cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

- **Contul 621 – Cheltuieli cu colaboratorii**
  - ***Elementul evidenţiat:***
    - ţine evidenţa cheltuielilor cu colaboratorii;

- ***Conținutul economic:***
- cont de cheltuieli de exploatare;
- ***Funcția contabilă:***
- cont asimilat conturilor de activ;
- ***Se debitează:***
- cu sumele datorate colaboratorilor pentru prestațiile efectuate (401);
- cu sumele datorate colaboratorilor pentru prestaţiile efectuate, sume trecute anterior în categoria cheltuielilor anticipate (471);
- ***Se creditează:***
- cu transferul cheltuielilor colectate, în contul de rezultate, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);
- ***Soldul final:***
- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic plăteşte unui colaborator persoană fizică, angajat pe baza unei ***convenții civile,*** suma de 3.000.000 lei, reprezentând salariul de colaborare.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Determinarea salariului brut (venitul brut)

$$Sb = St$$

în care:

Sb - salariul brut
St - salariul tarifar

Rezultă:

- Sb = St = 3.000.000 lei

b) Determinarea contribuției la fondul de sănătate:

$$CFS = Sb \times 7\ \%$$

CFS – contribuția la fondul de sănătate
Sb – salariul brut (venitul brut)
7 % - cota legală de contribuție la fondul de sănătate.

Rezultă:

$$CFS = Sb \times 7\ \% = \frac{3.000.000 \times 7}{100} = 210.000\ lei$$

c) Determinarea venitului impozabil:

$$Vi = Sb - CFS$$

în care:

Vi - venitul impozabil;
Sb - salariul brut;
CFS – contribuţia la fondul de sănătate.

Rezultă:

Vi = Sb - CFS = 3.000.000 – 210.000 = 2.790.000 lei

d) Determinarea impozitului pe salariu:

$$Is = I_L + Cps$$

în care:

Is – impozitul pe salariu;
I_L – impozitul lunar pentru o anumită limită de venit;
Cps – cota procentuală suplimentară, pentru ceea ce depăşeşte o anumită limita de venit impozabil.

În cazul exemplului nostru, pentru un venit lunar impozabil de 2.790.000 lei, impozitul pe salariu este următorul (impozitar semestrul I, 2000).

Is = IL + CPS = 471.650 + [{ 3.583.000 - 2.250.000) x 28 %] = 471 + (1.333.000 x 28 %) = 471.650 + 1.333.000 x 28 / 100 = 471.650 + 373.240 = 844. 890 lei.

e) Determinarea salariului net:

$$Sn = Vi - Is$$

în care:

Sn – salariul net;
Vi – venitul impozabil;
Is – impozitul pe salariu.

Rezultă:

Sn = Vi – Is = 2.790.000 – 844.890 = 1.945.110 lei

f) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu salariile colaboratorilor:

Formula contabilă:

3.000.000	621 – Cheltuieli cu colaboratorii	=	401 - Furnizori	3.000.000

g) Reflectarea în contabilitate a contribuției la fondul de sănătate:

Formula contabilă:

210.000	401- Furnizori	=	4311 – Contribuția unității la asigurările sociale (analitic, fond sănătate)	210.000

h) Reflectarea în contabilitate a impozitului pe salariu:

Formula contabilă:

844.890	401- Furnizori	=	444 – Impozitul pe salariu	844.890

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a unor prestații de interes general, cu caracter indirect, efectuate de furnizori, în sumă de 3.000.000 lei:

- Prestații facturate = 3.000.000 lei
- TVA d = 19 % = $\frac{3.000.000 \times 19}{100}$ = 570.000 lei

Total factură furnizor = 3.570.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401– Furnizori	3.570.000
3.000.000	621 – Cheltuieli cu colaboratorii			
570.000	4426 - TVAd			

VI. 3.5.2. - Contabilitatea cheltuielilor privind comisioanele şi onorariile

Comisioanele şi onorariile sunt reprezentate de diverse sume plătite de agenţii economici în relaţiile financiare sau contractuale pe care le au cu diverse instituţii financiar – bancare, autorităţi judecătoreşti, expertize etc.

Comisioanele şi onorariile plătite de agenţii economici care se încadrează în categoria cheltuielilor de exploatare sunt:

- Comisioane datorate pentru cumpărări sau vânzări de titluri imobilizate;
- Comisioane datorate pentru cumpărări sau vânzări de titluri de plasament;
- Comisioane de intermediere;
- Onorarii de conciliere;
- Onorarii de contencios;
- Cheltuieli cu expertizele de specialitate (juridice, tehnice, contabile);
- Alte cheltuieli de natura comisioanelor şi onorariilor.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor privind comisioanele şi onorariile se realizează cu ajutorul contului ***622 – cheltuieli privind comisioanele şi onorariile,*** cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

- ***Contul 622 – Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile:***
  - ***Elementul evidenţiat:***
    - ţine evidenţa cheltuielilor reprezentând comisioanele datorate pentru cumpărarea sau vânzarea titlurilor de valoare imobilizate sau a celor de plasament, comisioanele de intermediere, onorariile de consiliere, contencios, expertizare, precum şi a altor cheltuieli similare;
  - ***Conţinutul economic:***
    - cont de cheltuieli de exploatare;
  - ***Funcţia contabilă:***
    - cont asimilat conturilor de activ;
  - ***Se debitează:***
    - cu sumele datorate privind comisioanele şi onorariile facturate (401) sau nefacturate (408);
    - cu sumele datorate privind comisioanele şi onorariile, facturate trecute anterior în categoria cheltuielilor anticipate (471);
  - ***Se creditează:***
    - cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate la sfârşitul perioadei de gestiune (121);
  - ***Sold final:***
    - nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a comisioanelor şi onorariilor facturate de terţi, în sumă de 5.000.000 lei:

- comisioane şi onorarii = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizori = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401– Furnizori	5.950.000
3.000.000	621 – Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile			
950.000	4426 - TVAd			

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a achiziţionării de titluri imobilizate, în sumă de 5.000.000 lei, pentru care se plătesc comisioane de 2 % din valoarea acestora, pentru care plata se face ulterior:

- Titluri achiziţionate = 5.000.000 lei
- Comision = 2 % = $\frac{5.000.000 \times 2}{100}$ = 100.000

Formula contabilă:

	%	=	269 – Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	5.100.000
5.000.000	263 – Alte titluri imobilizate			
100.000	622 – Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile			

Dacă plata se face imediat, înregistrarea contabilă este următoarea:

	%	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	5.100.000
5.000.000	263 – Alte titluri imobilizate			
100.000	622 – Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile			

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a unor titluri de plasament achiziţionate, în sumă de 5.000.000 lei, pentru care se datorează un comision de cumpărare de 2 %, cu plata ulterioară:

- Titluri de plasament achiziţionate = 5.000.000 lei
- Comision de cumpărare = 2 % = 100.000 lei

Formula contabilă:

	%		=	
5.000.000	508 – Alte titluri plasament şi creanţe asimilate			
100.000	622 – Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile			
			509 – Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament	5.100.000

Reflectarea în contabilitate a achitării (plăţii) titlurilor de plasament achiziţionate:

Formula contabilă:

	%		=	
5.100.000	509 – Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament			
			5121 – Conturi la bănci în lei	5.100.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a vânzării de titluri imobilizate, pentru care vânzătorul suportă un comision de 2 %.

- Alte titluri imobilizate vândute = 5.000.000 lei
- Comision de vânzare = 2 % = 100.000 lei

Formula contabilă:

	%		=	
5.000.000	461 – Debitori diverşi			
100.000	622 – Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile			
			762 – Venituri din alte imobilizări financiare	5.100.000

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a unor titluri de plasament vândute, pentru care unitatea patrimonială suportă un comision de vânzare de 2 %:

- Titluri de plasament vândute = 5.000.000 lei
- Comision de vânzare = 2 % = 100.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	508 – Alte titluri	5.100.000
5.000.000	461 – Debitori diverşi		de plasament şi	
100.000	622 – Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile		creanţe asimilate	

Exemplul nr. 6. Reflectarea în contabilitate a unor comisioane şi onorarii achitate terţilor furnizori, în exerciţiul financiar precedent, în sumă de 5.000.000 lei, considerate cheltuieli anticipate, trecute asupra cheltuielilor exerciţiului curent:

Formula contabilă:

5.000.000	622 – Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile	=	471 – Cheltuieli înregistrate în avans	5.000.000

Exemplul nr. 7. Reflectarea în contabilitate a unor comisioane şi onorarii datorate în sumă de 5.000.000 lei, pentru care unităţile prestatoare nu au emis încă facturi:

- Comisioane şi onorarii = 5.000.000 lei
- TVAn = 19 % = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	622 – Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile			
950.000	4428 - TVAn			

La primirea facturii se fac următoarele înregistrări:

5.950.000	408 – Furnizori facturi nesosite	=	401 – Furnizori	5.950.000

Respectiv:

950.000	4426 – TVAd	=	4428 – TVAn	950.000

VI. 3.5.3. - Contabilitatea cheltuielilor de protocol, reclamă şi publicitate

Cheltuielile de protocol, reclamă şi publicitate sunt reglementate din punct de vedere fiscal, reprezentând, de regulă, un procent din profitul brut al agenţilor economici, reglementare prevăzută fie în legile speciale, fie în legea bugetară anuală.

Conform legislaţiei actuale (HG nr. 402/2000, pentru aprobarea instrucţiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit), cheltuielile de protocol, reclamă şi publicitate sunt deductibile astfel:

- Cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui unei persoane juridice, produs sau serviciu, utilizând mijloacele de informare în masă, precum şi costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare sunt ***cheltuieli deductibile,*** la calculul profitului impozabil, în baza unui contract scris;
- Cheltuielile de protocol care depăşesc limita de 1% aplicată asupra diferenţei dintre totalul veniturilor şi cheltuielile aferente, inclusiv accizele, mai puţin cheltuielile cu impozitul pe profit şi cheltuielile de protocol înregistrate în cursul anului.

Se subînţelege că sunt deductibile fiscal doar cheltuielile de protocol efectuate în limita a 1%, conform metodologiei prezentate, prin ***cheltuieli de protocol*** înţelegându-se cheltuielile ocazionale de acordarea de cadouri şi trataţii efectuate în scopul afacerii.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor de protocol, reclamă şi publicitate se realizează cu ajutorul contului ***623 – cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate,*** cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

- ***Contul 623 – cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate:***
  - ***Elementul evidenţiat:***
    - ţine evidenţa cheltuielilor de protocol, reclamă şi publicitate;
  - ***Conţinutul economic:***
    - cont de cheltuieli de exploatare;
  - ***Funcţia contabilă:***
    - cont asimilat conturilor de activ;

- ***Se debitează:***
- cu valoarea facturii furnizorilor (401) sau a serviciilor încă nefacturate (408);
- cu valoarea sumelor datorate terţilor pentru acţiuni de protocol, reclamă şi publicitate, achitate direct prin bănci (5121), sau în numerar (5311); respectiv din avansuri de trezorerie (542);
- cu sumele datorate privind cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate facturate, trecute anterior în categoria cheltuielilor anticipate (471);
- ***Se creditează:***
- cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);
- ***Sold final:***
- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr.1 - Reflectarea în contabilitate a facturilor furnizorilor privind cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate, în sumă de 5.000.000 lei:

- cheltuieli de protocol, reclamă, publicitate = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Total factură furnizori = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%		=	
5.000.000	623 – Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate			
950.000	4426 - TVAd			
		401 – Furnizori		5.950.000

În situaţia în care pentru serviciile prestate furnizorii nu au emis facturi, se face următoarea înregistrare:

Formula contabilă:

	%		=	
5.000.000	623 – Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate			
950.000	4428 - TVAn			
		408 – Furnizori facturi nesosite		5.950.000

La primirea facturii se fac următoarele înregistrări:

5.950.000	408 – Furnizori facturi nesosite	=	401 – Furnizori	5.950.000

Respectiv:

950.000	4426 – TVAd	=	4428 – TVAn	950.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a prestațiilor de protocol, reclamă și publicitate, în sumă de 5.000.000 lei, plătite din contul curent (5121), în numerar (5311) sau din avansuri de trezorerie justificate prin documente de plată emise de furnizori:

- Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	% 623 – Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311, 542)	5.950.000
950.000	4426 - TVAd			

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a unor servicii de protocol, reclamă și publicitate, achitate în exercițiul financiar precedent în sumă de 5.000.000 lei, considerate cheltuieli anticipate și trecute asupra cheltuielilor exercițiului financiar curent:

Formula contabilă:

5.000.000	623 – Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	=	471 – Cheltuieli înregistrate în avans	5.000.000

VI. 3.3.4. – Contabilitatea cheltuielilor cu transportul de bunuri şi de personal

Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal cuprind prestaţii de transport efectuate de terţi, pentru:

- transport tehnologic şi industrial;
- transporturi comerciale de bunuri;
- transportul personalului muncitor;
- alte cheltuieli de transport de bunuri şi de personal.

> ***Atenţie!*** Nu se includ în categoria cheltuielilor de transport de bunuri şi de personal cheltuielile de transport - aprovizionare incluse în preţul stocurilor, care se reflectă cu ajutorul conturilor de stocuri sau cu ajutorul conturilor de diferenţe de preţ, atunci când înregistrarea acestora se face la preţul de facturare sau prestabilite.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu transportul de bunuri şi de personal, în condiţiile menţionate, se realizează cu ajutorul contului ***624 – Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal,*** cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

- ***Contul 624 – Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal.***
- ***Elementul evidenţiat:***
  - ţine evidenţa cheltuielilor privind transportul de bunuri şi personal executate de terţi;
- ***Conţinutul economic:***
  - cont de cheltuieli de exploatare;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont asimilat conturilor de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea transporturilor de bunuri şi personal facturate de terţi (401) sau încă nefacturate (408);
  - cu valoarea transporturilor de bunuri şi personal achitate direct prin bancă (5121) sau din avansuri de trezorerie (542);
  - cu valoarea transporturilor de bunuri şi personal, facturate de către terţi, trecute anterior asupra cheltuielilor anticipate (471);
- ***Se creditează:***
  - cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);
- ***Sold final:***
  - nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu transportul de bunuri şi de personal, facturate de furnizori (prestatori) în sumă de 5.000.000 lei:

- prestări de transport = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	408 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	624 – Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal			
950.000	4426 - TVAd			

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor decontate din alte valori, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	624 – Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal	=	5323 - Tichete şi bilete de călătorie	5.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a valorii transporturilor de bunuri şi de personal, facturate de către terți, în sumă de 5.000.000 lei, trecute anterior în categoria cheltuielilor anticipate:

Formula contabilă:

5.000.000	624 – Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal	=	471 – Cheltuieli înregistrate în avans	5.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a prestaţiilor terţilor de natura transportului de bunuri şi de personal, în sumă de 5.000.000 lei, plătite din contul curent (5121), în numerar (5311) sau din avansuri de trezorerie justificate pe bază de documente emise de furnizorii de servicii (542):

- Servicii prestate = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%		=	5121 - Conturi la	5.950.000
5.000.000	624 – Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal			bănci în lei (5311, 542)	
950.000	4426 - TVAd				

VI. 3.5.5. - Contabilitatea cheltuielilor cu deplasări, detaşări şi transferări

Categoria cheltuielilor cu deplasări, detaşări şi transferări cuprinde:

- cheltuielile cu deplasările personalului unităţii patrimoniale, incluzând:
  - diurna;
  - cazarea;
  - transportul.
- Detaşările personalului în interesul serviciului, în limita legii, pentru care se suportă cheltuieli cu diurna, cazarea şi transportul;
- Drepturile legale, cuvenite personalului unităţii şi familiilor acestora, în cazul transferării lor la unităţi, filiale, sucursale sau puncte de lucru situate în alte localităţi.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu deplasări, detaşări şi transferări, se realizează cu ajutorul ***contului 625 – Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

- **Contul 625 - Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări:**

- ***Elementul evidenţiat:***
  - ţine evidenţa cheltuielilor cu deplasările, detaşările şi transferările personalului unităţii patrimoniale;
- ***Conţinutul economic:***
  - cont de cheltuieli de exploatare;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont asimilat conturilor de activ;

▪ ***Se debitează:***

- cu sumele datorate, reprezentând cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări, facturate de terţi (401) sau nefacturate (408);
- cu sumele datorate reprezentând cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări, achitate direct prin contul curent (5121, 5124), prin casierie (5311, 5314) sau decontate din avansuri de trezorerie (542);

▪ ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate, în contul de rezultate, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

▪ ***Soldul final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a unor cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări, facturate de furnizori, în sumă de 5.000.000 lei:

- Servicii prestate = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 550.000 lei

Total factură furnizori = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%		= 401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	625 –	Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări		
950.000	4426 -	TVAd		

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a unor cheltuieli cu deplasările, conform decontului de pe ordinul de serviciu, cu avans de 500.000 lei, la plecarea în delegaţie şi justificate cu documente:

- Servicii prestate = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 550.000 lei

Total decont = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%		= 542 – Avansuri de trezorerie	5.950.000
5.000.000	625 –	Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări		
950.000	4426 –	TVAd		

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a unor cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări, în sumă de 5.000.000 lei plătite direct din contul curent în lei sau în valută, (5121, 5124), respectiv, cu numerar în lei sau în valută (5311, 5314):

- Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 550.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%		= 5121 – Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	5.950.000
5.000.000	625 – Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări			
950.000	4426 - TVAd			

B.C.U. "M. EMINESCU" IAŞI

VI. 3.5.6. - Contabilitatea cheltuielilor poştale şi taxelor de telecomunicaţii

Societatea contemporană este una în care componenta informaţională este foarte importantă şi tocmai de aceea ponderea cheltuielilor agenţilor economici pentru serviciile poştale şi de telecomunicaţii sunt într-o continuă creştere.

Cheltuielile de această natură includ cheltuielile cu serviciile poştale şi telefonice, comunicaţiile, radio – TV, serviciile pe calculator etc.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor poştale şi taxelor de telecomunicaţii se realizează cu ajutorul ***contului 626 – Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

♦ Contul 626 - Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii:

- ***Elementul evidenţiat:***
  - ţine evidenţa cheltuielilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii;
- ***Conţinutul economic:***
  - cont de cheltuieli de exploatare;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont asimilat conturilor de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii datorate, facturate de furnizori (401) sau pentru care nu s-au întocmit încă facturi (408);
  - cu valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii datorate, achitate direct prin bancă (5121) prin casierie (5311) sau din avansuri de trezorerie (542);

- cu valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii datorate şi facturate, considerate anterior cheltuieli anticipate (471);

▪ ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate, în contul de rezultate, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

▪ ***Soldul final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a unei facturi telefonice de la furnizorul Romtelecom, în sumă de 5.000.000 lei:

▪ Prestaţii telefonice = 5.000.000 lei
▪ TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	= 401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	626 – Cheltuieli poştale şi de telecomunicaţii		
950.000	4426 – TVAd		

În situaţia în care nu s-a emis încă factura, se face următoarea înregistrare:

	%	= 408 – Furnizori facturi nesosite	5.950.000
5.000.000	626 – Cheltuieli poştale şi de telecomunicaţii		
950.000	4428 - TVAn		

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a prestaţiilor poştale şi de telecomunicaţii, în sumă de 500.000 lei, plătite din contul curent, din casierie sau din avansuri de trezorerie:

▪ Cheltuieli poştale şi de telecomunicaţii = 5.000.000 lei
▪ TVAd = 19 % = 550.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%		=	5121– Conturi la	5.950.000
5.000.000	625 –	Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări		bănci în lei (5311, 542)	
950.000	4426 - TVAd				

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a unor prestaţii poştale şi de telecomunicaţii, în sumă de 5.000.000 lei, considerate anterior cheltuieli anticipate:

Formula contabilă:

	%		=	471 – Cheltuieli	5.000.000
5.000.000	626 –	Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii		înregistrate în avans	

VI. 3.5.7. - Contabilitatea cheltuielilor cu serviciile bancare şi asimilate

În categoria serviciilor bancare şi asimilate acestora se includ toate serviciile prestate de unităţile financiar bancare, care nu sunt considerate cheltuieli financiare, respectiv:

- Comisioanele bancare percepute de bănci pentru operaţiile efectuate în contul firmei;
- Cheltuieli cu emiterea sau procurarea de titluri de valoare, prin intermediul băncilor;
- Cheltuieli cu efectele de comerţ;
- Alte cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu serviciile bancare şi asimilate se realizează cu ajutorul contului ***627 – Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

- **Contul 627 - Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate:**

▪ ***Elementul evidenţiat:***
- ţine evidenţa cheltuielilor cu serviciile bancare şi asimilate;

▪ ***Conţinutul economic:***
- cont de cheltuieli de exploatare;

▪ ***Funcţia contabilă:***
- cont asimilat conturilor de activ;

▪ ***Se debitează:***

- cu valoarea serviciilor bancare şi asimilate decontate direct prin conturile bancare (5121, 5124) sau achitate prin casieria unităţii (5311, 5314);
- cu valoarea serviciilor bancare şi asimilate plătite, considerate anterior cheltuieli anticipate (471);

▪ ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate asupra contului de rezultate, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

▪ ***Soldul final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a reţinerii din contul curent a comisioanelor bancare, în sumă de 3.000.000 lei, pentru efectuarea de operaţiuni de încasări sau/şi plăţi în numerar:

Formula contabilă:

3.000.000	627 – Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5124)		3.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a unor servicii bancare şi asimilate, în sumă de 5.000.000 lei, achitate prin casieria unităţii:

Formula contabilă:

5.000.000	627 – Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate	=	5311 – Casa în lei (5314)		5.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a unor servicii bancare şi asimilate, în sumă de 4.000.000 lei, achitate în exerciţiul financiar precedent, considerate cheltuieli anticipate, trecute asupra cheltuielilor exerciţiului curent:

Formula contabilă:

4.000.000	627 – Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate	=	471 – Cheltuieli înregistrate în avans		4.000.000

VI. 3.5.8. - Contabilitatea altor cheltuieli cu serviciile executate de terți

Serviciile executate de terți, care sunt indirect legate de activitatea agentului economic și care nu pot fi reflectate prin celelalte conturi ale grupei ***62 – Cheltuieli cu alte servicii executate de terți***, se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului ***628 – Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

♦ Contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți:

▪ ***Elementul evidențiat:***
- ține evidența altor cheltuieli cu serviciile executate de terți;

▪ ***Conținutul economic:***
- cont de cheltuieli de exploatare;

▪ ***Funcția contabilă***:
- cont ;

▪ ***Se debitează***:
- cu sumele datorate pentru alte servicii executate și facturate de terți (401) sau încă nefacturate (408);
- cu sumele datorate pentru alte servicii executate, achitate direct prin conturile bancare (5121, 5124) prin casieria unității (5311, 5314), sau din avansuri de trezorerie (548);
- cu sumele datorate pentru alte servicii executate și facturate de terți, considerate anterior cheltuieli anticipate (471);

▪ ***Se creditează:***
- cu transferul cheltuielilor colectate asupra contului de rezultate, la sfârșitul perioadei de gestiune (121);

▪ ***Soldul final:***
- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a unor servicii executate de terți în sumă de 5.000.000 lei, indirect legate de activitatea unității, facturate de furnizori:

- Alte servicii executate de terți = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizori = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%		= 401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	628 –	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți		
950.000	4426 - TVAd			

- Dacă serviciile nu au fost încă facturate, se face înregistrarea:

	%		=	408 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	628 –	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi		facturi nesosite	
950.000	4428 - TVAn				

- La primirea facturii de la furnizori se fac înregistrările:

5.950.000	408 – Furnizori facturi nesosite		=	401 – Furnizori	5.950.000

Respectiv:

950.000	4426 – TVAd		=	4428 – TVAn	950.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a altor servicii executate de terţi, în sumă de 5.000.000 lei, decontate prin contul curent în lei sau în valută, prin casierie sau din avansuri de trezorerie:

- Alte servicii executate de terţi = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%		=	5121 – Conturi la	5.950.000
5.000.000	628 –	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi		bănci în lei	
950.000	4426 - TVAd				

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a sumei de 5.000.000 lei, datorată pentru alte servicii executate şi facturate de terţi, considerate anterior cheltuieli anticipate:

Formula contabilă:

5.000.000	628 – Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi	=	471– Cheltuieli înregistrate în avans	5.000.000

VI.4. – Contabilitatea cheltuielilor cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate

În volumul IV al prezentei lucrări au fost prezentate impozitele şi taxele suportate de contribuabilii persoane fizice sau juridice, precum şi reflectarea lor în contabilitate.

Pentru înţelegerea aprofundată a cheltuielilor cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate, revenim cu câteva precizări importante privind sistemul fiscal al agenţilor economici:

- ***Impozitele*** reprezintă o contribuţie bănească obligatorie şi cu titlu nerambursabil, datorată conform legii bugetului public naţional, de către persoanele fizice sau juridice, pentru veniturile pe care le obţin sau bunurile pe care le posedă;
- ***Taxele*** reprezintă plăţile efectuate de persoanele fizice sau juridice, pentru serviciile prestate acestora de către organismele publice şi asimilate acestora;
- Ansamblul impozitelor şi taxelor stabilite şi percepute la nivelul unei ţări formează ***sistemul fiscal***;
- ***Sistemul fiscal*** este abordat de agenţii economici în dublu sens:

- fiscalitatea se concretizează în prelevări obligatorii către bugetul public naţional (buget de stat, bugete locale, fonduri speciale etc), cu influenţă directă asupra trezoreriei firmei;

- agenţii economici pot folosi în interesul lor metodele şi principiile fiscale, transformându-le într-o variabilă activă de strategie, cu influenţe favorabile asupra trezoreriei firmei;

- Există o puternică interdependenţă între fiscalitate şi contabilitate, fapt ce presupune o continuă armonizare a regulilor fiscale cu cele contabile.

Din punct de vedere contabil, impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate se includ în ***categoria cheltuielilor.***

Cheltuielile cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate, suportate de unitatea patrimonială, fac parte din categoria ***cheltuielilor de exploatare*** şi sunt reflectate în contabilitatea sintetică, cu ajutorul grupei de conturi ***63 - Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate***, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- **63 - Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate**
- 631 - Cheltuieli cu impozitul pe salarii
- 635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

VI. 4. 1. - Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe salarii

Legislaţia financiar - fiscală în privinţa impozitării veniturilor din salarii s-a modificat în timp, actul normativ care reglementează în momentul de faţă această categorie de impozit, fiind O.G. nr. 73/1999, privind impozitul pe venit şi H.G. nr. 1066/1999, privind Normele metodologice de aplicare a acestui act normativ.

În principiu, până la apariţia O.G. nr. 73/1999, privind impozitul pe venit, problematica impozitului pe salarii era reglementată diferit, astfel (Legea nr. 32/1991, privind impozitul pe salarii, cu modificările ulterioare):

- Pentru personalul angajat permanent sau pe durată determinată, respectiv colaboratorii externi angajaţi pe bază de convenţie civilă, impozitul pe salarii se reţinea la sursă din drepturile salariale brute ale personalului şi vărsat la bugetul statului, reţinerile de impozit pe salarii nefiind reflectate într-un cont de cheltuieli distinct;
- ***Pentru depăşirea fondului de salarii admisibil*** (reglementare care a funcţionat o perioadă determinată), agenţii economici erau obligaţi la plata unui impozit pe salarii suplimentar, care nu se reţinea din drepturile salariale ale personalului, fiind suportate de către unitatea patrimonială ca o cheltuială.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu acest impozit suplimentar pe salarii se realiza cu ajutorul contului ***631 - Cheltuieli cu impozitul pe salarii***, cont sintetic de gradul I, care prezenta următoarele caracteristici:

♦ **Contul 631 - Cheltuieli cu impozitul pe salarii**

- ***Elementul evidenţiat*:**

Ţine evidenţa cheltuielilor cu impozitul suplimentar datorat bugetului de stat, potrivit legii, pentru depăşirea fondului de salarii admisibil;

- ***Conţinutul economic*:**
  - cont de cheltuieli de exploatare;
- ***Funcţia contabilă*:**
  - cont asimilat conturilor de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu sumele datorate, potrivit legii bugetului statului, reprezentând impozitul suplimentar pentru depăşirea fondului de salarii admisibil (444);
- ***Se creditează:***
  - cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);
- ***Soldul final:***
  - nu prezintă sold final.

> ***Atenţie!*** Reglementarea privind impozitul suplimentar pe salarii a fost abrogată şi, în consecinţă, conform noului Plan general de conturi, aprobat în baza OMFP nr. 94 / 2001, contul ***631 – Cheltuieli cu impozitul pe salarii,*** a fost anulat.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a impozitului suplimentar, în sumă de 3.000.000 lei, pentru depăşirea fondului de salarii admisibil:

Formula contabilă:

3.000.000	631 – Cheltuieli cu impozitul pe salarii	=	444 – Impozitul pe salarii	3.000.000

• Reflectarea în contabilitate a decontării cu bugetul statului a impozitului suplimentar pe salarii:

Formula contabilă:

3.000.000	444 – Impozitul pe salarii	=	5121 – Conturi la bănci în lei	3.000.000

• Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

3.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	631 – Cheltuieli cu impozitul pe salarii	3.000.000

VI. 4. 2. - Contabilitatea cheltuielilor cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

În categoria cheltuielilor de exploatare se includ şi cheltuielile cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, datorate bugetului statului, bugetelor locale, fondurilor speciale sau altor organisme publice, cum ar fi:

- prorata din TVA deductibilă, devenită nedeductibilă;
- TVA colectată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit;

- TVA colectată aferentă lipsurilor înscrise în normele legale (perisabilități) sau peste normele legale;
- TVA colectată aferentă bunurilor și serviciilor acordate salariaților, sub forma avantajelor în natură;
- Accizele datorate bugetului de stat;
- Taxele pentru folosirea terenurilor proprietate de stat;
- Impozitul pe clădiri;
- Impozitul pe terenuri;
- Taxa asupra mijloacelor de transport;
- Impozitul pe spectacole;
- Fondul de risc și accident;
- Fondul special pentru sănătate;
- Fondul special al drumurilor publice;
- Fondul special pentru dezvoltarea sistemului energetic;
- Fondul de pensii și asigurări sociale ale agricultorilor;
- Fondul special pentru protejarea asiguraților;
- Fondul special pentru promovarea și dezvoltarea turismului;
- Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate se realizează cu ajutorul contului ***635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

♦ **Contul 635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate:**

- ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența cheltuielilor cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, datorate bugetului statului, bugetelor locale sau altor organisme publice;

- ***Funcția contabilă:***

- cont asimilat conturilor de activ;

- ***Se debitează:***

- cu prorata din TVA deductibilă, devenită nedeductibilă (4426);
- cu TVA colectată aferentă bunurilor și serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale, precum și cea aferentă bunurilor și serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură (4427);
- cu decontările cu bugetul statului, bugetele locale și alte organisme publice, privind impozite, taxe și vărsăminte asimilate (446);
- cu datoriile și vărsămintele de efectuat, conform prevederilor legale, către alte organisme publice (447);

- ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate, la sfârșitul perioadei de gestiune (121);

- ***Soldul final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Decontul TVA întocmit de un agent economic la sfârşitul perioadei de gestiune prezintă următoarele date:

I. TVA colectată (ieşiri de bunuri şi servicii)

- operaţii impozabile = 20.000.000 lei
- TVA_C - aferentă operaţiilor impozabile =

$$= \frac{20.000.000 \times 19}{100} = 3.800.000 \text{ lei}$$

- operaţii de expert (cotă zero) = 2.000.000 lei
- operaţii scutite de TVA = 10.000.000 lei
- regularizări = 0

Total operaţii = 32.000.000 lei

(TVA_C = 3.800.000 lei)

$$\text{Prorata TVA} = \frac{32.000.000 - 2.000.000}{32.000.000} \times 100 =$$

$$= \frac{30.000.000}{32.000.000} \times 100 = 93,75\ \%$$

II. TVA deductibilă (intrări de bunuri şi servicii)

- cumpărări de bunuri şi servicii pentru nevoile agentului economic = 12.000.000 lei
- TVA deductibilă $= \frac{12.000.000 \times 19}{100} = 2.800.000$ lei

---

Total operaţii = 12.000.000 lei

(TVA deductibilă = 2.280.000 lei)

- TVA DE DEDUS $= \frac{TVA_d \times 93,75}{100} =$

$$= \frac{2.280.000 \times 93,75}{100} = 2.137.500 \text{ lei}$$

- Reflectarea în contabilitate a TVA deductibilă:

Formula contabilă:

2.137.500	4427 - TVA_C	=	4426 – TVA_d	2.137.500

- Reflectarea în contabilitate a TVA nedeductibilă:

TVA nedeductibilă = TVA deductibilă - TVA de dedus = 2.280.000 - 2.137.500 = 142.500 lei

Formula contabilă:

142.500	635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4426 – TVA_d	142.500

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a unor impozite şi taxe datorate bugetelor locale (impozit pe clădiri, pe terenuri etc.), în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	5.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a datoriilor şi vărsămintelor de efectuat, în sumă de 3.000.000 lei, către diverse fonduri speciale:

Formula contabilă:

3.000.000	635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	447 – Fonduri speciale taxe şi vărsăminte asimilate	3.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a unor materiale consumabile în sumă de 5.000.000 lei, folosite în scop personal sau clasate, lipsuri la inventar sau acordate gratuit salariaţilor:

- Materiale consumate = 5.000.000 lei

$$\text{TVAc} = 19\% = \frac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

950.000	635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVAc	950.000

- Reflectarea în contabilitate a materialelor consumate:

Formula contabilă:

5.000.000	6718	Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune	=	301 – Materiale consumabile	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

950.000	121	Profit şi pierderi	=	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	950.000

VI. 5. - Contabilitatea cheltuielilor cu personalul

Pentru înţelegerea corespunzătoare a cheltuielilor cu personalul trebuie făcute următoarele precizări:

- Agenţii economici la care îşi desfăşoară activitatea una sau mai multe persoane fizice care prestează ***muncă*** în schimbul unei plăţi (salariu) sunt consideraţi din punct de vedere fiscal ***angajatori***;

• ***Angajatul*** este persoana fizică care îşi desfăşoară activitatea la un angajator, în baza unei relaţii contractuale de muncă (contract individual de muncă, convenţie civilă de prestări servicii) sau în baza unor legi speciale, în schimbul unei plăţi;

• ***Veniturile din salarii sau asimilate salariilor*** cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relaţii contractuale de muncă, precum şi orice sume de natură salarială primit în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă şi care sunt realizate din:

a)- Sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă şi a contractului colectiv de muncă, respectiv:

- salariile de bază;
- sporurile şi adaosurile de orice fel;
- indemnizaţiile de orice fel;
- recompensele şi premiile de orice fel;
- sumele reprezentând premiul anual şi stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituţiile publice, cele reprezentând stimulente din fondul de participare la profit, acordate salariaţilor agenţilor economici, după aprobarea bilanţului contabil, potrivit legii;
- sumele primite pentru concediul de odihnă;
- Sumele primite din fondul de asigurări sociale în caz de incapacitate temporară de muncă şi de maternitate;
- Sumele primite pentru concediul privind îngrijirea copilului în vârstă de până la 2 ani;
- Sumele primite pentru concediul privind îngrijirea copilului cu handicap, până la împlinirea de către acesta a vârstei de 3 ani;
- Sumele primite pentru concedii medicale privind îngrijirea copiilor cu handicap accentuat sau grav, până la împlinirea de către copii a vârstei de 18 ani;
- Orice alte câştiguri în bani sau în natură, primite de la angajatori de către angajaţi, ca plată a muncii lor;

b)Indemnizaţiile, precum şi orice alte drepturi acordate persoanelor din cadrul organelor autorităţii publice, alese sau numite în funcţie, potrivit legii, precum şi altora asimilate ca funcţii de demnitate publică stabilite potrivit sistemului de stabilire a indemnizaţiilor pentru persoane care ocupă funcţii de demnitate publică;

c)Drepturile cadrelor militare în activitate şi ale militarilor angajaţi pe bază de contract, reprezentând solda lunară, compusă din solda de grad, solda de funcţie, gradaţii şi indemnizaţii, precum şi prime, premii şi alte drepturi stabilite potrivit legislaţiei speciale;

d)Drepturile administratorilor, obţinute în baza contractului de administrare încheiat cu companiile / societăţile naţionale, societăţile comerciale la care statul sau o autoritate a administraţiei publice locale este acţionar majoritar, precum şi cu regiile autonome, stabilite potrivit legii, cum ar fi indemnizaţia lunară brută, suma cuvenită prin participare la profitul net al societăţii;

e) Sumele plătite membrilor fondatori ai unei societăţi comerciale, constituită prin subscripţie publică, potrivit cotei de participare la profitul net, stabilită de adunarea constitutivă, potrivit legislaţiei în vigoare;

f) Veniturile realizate din activităţi desfăşurate în baza unei convenţii civile de prestări servicii, plătite de agenţii economici, instituţii publice şi de alte unităţi;

g) Sumele primite de reprezentanţii în adunarea generală a acţionarilor numiţi şi sumele primite de membrii consiliului de administraţie şi ai comisiei de cenzori, stabilite potrivit prevederilor legale;

h) Sumele primite de reprezentanţii în organismele tripartite, conform legii;

i) Alte drepturi şi indemnizaţii de natură salarială.

> ***Atenţie!*** După cum se poate observa, au fost prezentate toate tipurile de venituri din salarii şi asimilate salariilor, inclusiv cele plătite de organismele publice, care nu fac obiectul contabilităţii agenţilor economici, dar am considerat că este necesar să se cunoască aspectele prezentate.

Toate obligaţiile unităţii de natură salarială şi asimilate salariilor, precum şi celelalte obligaţii faţă de bugetul public naţional (Bugetul de stat, Bugetele locale, Bugetul asigurărilor sociale de stat, Fonduri speciale şi asimilate acestora), care se determină în baza fondului de salarii, reprezintă pentru unitatea patrimonială ***cheltuieli de exploatare*** şi se reflectă în contabilitate cu ajutorul grupei de conturi ***64 – Cheltuieli cu personalul***, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- ***Grupa 64 – Cheltuieli cu personalul***
- 641 – cheltuieli cu remuneraţiile personalului
- 645 – cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
- 6451 - cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale
- 6452 - cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
- 6458 – alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

VI. 5. 1. - Contabilitatea cheltuielilor cu remuneraţiile personalului

În categoria cheltuielilor cu remuneraţiile personalului se cuprind toate cheltuielile agenţilor economici, reprezentând salarii şi drepturi asimilate acestora, cuvenite personalului angajat, pentru munca prestată, în sume brute.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu remuneraţiile personalului se realizează cu ajutorul contului **641 - cheltuieli cu remuneraţiile personalului,** cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

♦ **Contul 641 - Cheltuieli cu remunerațiile personalului**

- ***Elementul evidențiat*:**
- ține evidența cheltuielilor cu remunerațiile personalului;
- ***Conținutul economic*:**
- cont de cheltuieli de exploatare;
- ***Funcția contabilă*:**
- cont asimilat conturilor de activ;
- ***Se debitează:***
- cu valoarea remunerațiilor și a altor drepturi cuvenite personalului (421);
- cu drepturile de personal pentru care nu s-au întocmit statele de plată, aferente exercițiului încheiat (4281);
- ***Se creditează:***
- cu transferul cheltuielilor colectate asupra contului de rezultate, la sfârșitul perioadei de gestiune

- ***Soldul final:***
- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a drepturilor salariale ale personalului, în sumă de 5.000.000 lei, conform statelor de plată, la sfârșitul perioadei de gestiune (lunii calendaristice):

Formula contabilă:

5.000.000	641 – Cheltuieli cu remunerațiile personalului	=	421 – Personal remunerații datorate	5.000.000

EXEMPLE:

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a drepturilor de personal, în sumă de 5.000.000 lei, aferente exercițiului financiar încheiat, pentru care nu s-au întocmit statele de plată:

Formula contabilă:

5.000.000	641 – Cheltuieli cu remunerațiile personalului	=	4281 – Alte datorii în legătură cu personalul	5.000.000

• Reflectarea în contabilitate a achitării drepturilor de personal (salariilor), în exercițiul financiar următor:

Formula contabilă:

5.000.000	4281 – Alte datorii în legătură cu personalul	=	5311 – Casa în lei	5.000.000

• Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli la sfârșitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit și pierderi	=	641 – Cheltuieli cu remunerațiile personalului	5.000.000

VI. 5.2. - Contabilitatea cheltuielilor privind asigurările și protecția socială

Contribuția unității patrimoniale la fondul asigurărilor sociale de stat, fondul de șomaj, fondul asigurărilor sociale de sănătate și alte contribuții privind asigurările și protecția socială se încadrează în categoria cheltuielilor de exploatare și se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului ***645 - Cheltuieli privind asigurările și protecția socială***, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 645 - Cheltuieli privind asigurările și protecția socială
- 6451 - Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale
- 6452 - Cheltuieli privind contribuția unității pentru fondul de șomaj
- 6458 - Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială

• La rândul său, contul **6451 - Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale** se poate dezvolta în două conturi analitice, respectiv:

- 6451.01 - cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale
- 6451.02 - cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale de sănătate

Având în vedere faptul că toate dezvoltările de gradul II ale contului **645 - cheltuieli privind asigurările și protecția socială** au același conținut economic și aceeași

funcție contabilă, vom prezenta principalele caracteristici ale contului sintetic de gradul I, valabile şi pentru dezvoltările de gradul II sau cele analitice, astfel:

♦ **contul 645 - Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială**

- ***Elementul evidențiat*:**

- ține evidența cheltuielilor privind asigurările şi protecția socială;

- ***Conținutul economic*:**

- cont de cheltuieli de exploatare;

- ***Funcția contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de activ;

- ***Se debitează:***

- cu sumele acordate personalului, potrivit legii, pentru protecția socială (423);
- cu contribuția unității la asigurările sociale (4311);
- cu contribuția unității la asigurările sociale de sănătate (4311);
- cu contribuția unității la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj (4371);

- ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor în contul de rezultate, la sfârşitul perioadei de gestiune (121).

Conform Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii şi alte drepturi de asigurări sociale, respectiv OMMSS nr. 340/2001, pentru aplicarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr. 19/2000, contribuția unității la asigurările sociale se stabileşte în următoarele cote:

- Unități din grupa I (condiții speciale de muncă) = 45%)
- Unități din grupa a II-a (condiții deosebite de muncă) = 40%)
- Unități din grupa a III-a (condiții normale de muncă) = 35%)

Pentru determinarea contribuției la asigurările sociale se folosesc următoarele simboluri:

CAS - contribuția de asigurări sociale;
N - cota de contribuție pentru condiții normale de muncă (35%);
D - cota de contribuție pentru condiții deosebite de muncă (40%);
S - cota de contribuție pentru condiții speciale de muncă (45%);
BCA - baza de calcul a contribuției asiguratului (total venit realizat de asigurat, dar nu mai mult de 3 salarii medii brute pe economie);
TV - total venit realizat (total fond salarii brute realizate);
TVN - total venit realizat în condiții normale de muncă (total fond salarii brute realizate în condiții normale de muncă);
TVD - total venit realizat în condiții deosebite de muncă (total fond salarii brute realizate în condiții deosebite de muncă);
TVS - total venit realizat în condiții speciale de muncă (total fond salarii brute realizate în condiții speciale de muncă);
NA - cota de contribuție datorată de angajator, pentru condiții normale de muncă (23,33 %);

$$NA = 35\% - 11{,}67\% = 23{,}33\%$$

DA - cota de contribuție datorată de angajator, pentru condiții deosebite de muncă (28,33 %)

$$DA = 40\% - 11{,}67\% = 28{,}33\%$$

SA - cota de contribuție datorată de angajator, pentru condiții speciale de muncă (33,33 %)

$$SA = 45\% - 11{,}67\% = 33{,}33\%$$

BCP - baza de calcul plafonată pentru calculul contribuției datorate de angajator:

$$BCP = n \times 3 \text{ sbe}$$

în care:

BCP - baza de calcul plafonată pentru calculul contribuției datorate de angajator;
n - numărul mediu de asigurați
3 sbe - trei salarii medii brute pe economie

- **Determinarea contribuției de asigurări sociale datorată de asigurat (CASa):**

$$CASa = BCA \times (1/3 \times N)$$

în care:

$$(1/3 \times N) = 11{,}67\ \%$$

în care:

CASa - contribuția de asigurări sociale;
BCA - baza de calcul a contribuției asiguratului (total venit realizat de asigurat dar nu mai mult de 3 salarii medii brute pe economie);
(1/3 x N) - o treime din cota de contribuție corespunzătoare condițiilor normale de lucru, reprezentând 11,67 %.

- **Determinarea CAS datorată de angajator (CASA):**

a) - ***varianta I*** - Dacă total venit realizat (total fond salarii brute realizate) nu depăşeşte baza de calcul plafonată (BCP):

$$CASA = (TVN \times NA) + (TVD \times DA) + (TVS \times SA)$$

b) - ***varianta II*** - Dacă total venit realizat (total fond salarii brute realizate) depăşeşte baza de calcul plafonată pentru calculul contribuției datorate de angajator (BCP):

$$CASA = [(TVN \times NA) + (TVD \times DA) + (TVS \times SA)] \times \frac{BCP}{TV}$$

Pentru demonstrație prezentăm exemplul din actul normativ, cu explicațiile corespunzătoare.

EXEMPLU:

- Salariul mediu brut luat în calcul = 4.000.000 lei
- Număr mediu de asigurați = 4
- Determinarea bazei de calcul plafonate pentru calculul contribuției datorate de angajator (BCP):

BCP = n x 3sbe = 4 x (3 x 4.000.000) = 4 x 12.000.000 = 48.000.000 lei

- Determinarea contribuției datorate de angajator:

Număr asigurați	Total venituri brute realizate	Total venituri brute realizate în condiții normale	Total venituri brute realizate în condiții deosebite	Total venituri brute realizate în condiții speciale	CAS datorată pentru asigurat
1	1.000.000	1.000.000	-	-	116.700
2	1.500.000	750.000	525.000	225.000	175.050
3	25.000.000	13.750.000	11.250.000	-	1.400.400
4	28.000.000	-	-	28.000.000	1.400.400
Total	**55.500.000**	**15.500.000**	**11.775.000**	**28.225.000**	**3.092.550**

Rezultă:

$$CASA = [(TVN \times NA) + (TVD \times DA) + (TVS \times SA)] \times \frac{BCP}{TV} =$$

$$= [(15.500.000 \times 23,33\ \%) + (11.775.000 \times 28,33\ \%) +$$

$$+ (28.225.000 \times 33,33\ \%)] \times \frac{(4 \times 12.000.000)}{55.500.000} =$$

$$= \left[\left(\frac{15.500.000 \times 23,33}{100} + \right)\left(\frac{11.775.000 \times 28,33}{100}\right) + \right.$$

$$\left. + \left(\frac{28.225.000 \times 33,33}{100}\right)\right] \times \frac{48.000.000}{55.500.000} = 14.148.670 \text{ lei}$$

101

- Reflectarea în contabilitate a contribuției unității la asigurările sociale, pe exemplul prezentat:

Formula contabilă:

14.148.670	6451 – Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale	=	4311 – Contribuția unității la asigurările sociale	14.148.670

Exemplul nr. 2 - Reflectarea în contabilitate a sumei de 5.000.000 lei, acordată personalului, potrivit legii, pentru protecția socială, altele decât cele suportate din contribuția unității pentru asigurările sociale:

Formula contabilă:

5.000.000	6458 – Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială	=	423 – Personal - ajutoare materiale datorate	5.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la fondul de şomaj (5 %) reprezentând 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	6452 – Cheltuieli privind contribuţia unităţii la ajutorul de şomaj	=	4371 – Contribuţia unităţii la fondul de şomaj	3.000.000

Exemplul nr. 4 - Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la asigurările sociale de sănătate (7 %), reprezentând 2.000.000 lei:

Formula contabilă:

2.000.000	6451.2 – Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate (CASS)	=	4311.2 – Contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate	2.000.000

VI. 6. - Contabilitatea altor cheltuieli de exploatare

În categoria altor cheltuieli de exploatare se includ:

- pierderile din creanţe;
- diferenţe din lichidarea unor creanţe;
- diferenţe din lichidarea unor datorii;
- valoarea reparaţiilor capitale efectuate în regie proprie, considerate anterior cheltuieli anticipate;
- alte cheltuieli de exploatare.

Reflectarea în contabilitate a altor cheltuieli de exploatare se realizează cu ajutorul grupei de conturi ***65 - Alte cheltuieli de exploatare***, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- **Grupa 65 - Alte cheltuieli de exploatare**
  - 654 – Pierderi din creanţe
  - 658 – Alte cheltuieli din exploatare

VI. 6.1. - Contabilitatea pierderilor din creanţe

Contabilitatea ***pierderilor din creanţe*** suportate de unitatea patrimonială se realizează cu ajutorul contului ***654 - Pierderi din creanţe***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

♦ **Contul 654 – Pierderi din creanțe**

- ***Elementul evidențiat*:**

- ține evidența pierderilor din creanțe;

- ***Conținutul economic*:**

- cont de cheltuieli de exploatare;

- ***Funcția contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de activ;

- ***Se debitează:***

- cu sumele trecute pe cheltuieli cu ocazia scăderii din evidență a clienților incerți sau în litigiu (416);

- ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate financiare, la sfârșitul perioadei de gestiune (121).

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a clienților incerți deveniți insolvabili, pentru suma de 5.000.000 lei, respectiv scoaterea lor din evidență deoarece creanța nu se mai poate încasa şi trecerea sumei în categoria cheltuielilor de exploatare:

Formula contabilă:

5.000.000	654 – Pierderi din creanțe	=	416 – Clienți incerți	5.000.000

▪ Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	654 – Pierderi din creanțe	5.000.000

VI. 6.2. - Contabilitatea altor cheltuieli de exploatare

Aşa cum s-a făcut precizarea, în această categorie de cheltuieli se includ alte cheltuieli de exploatare, în situația când acestea reprezintă operații curente ale unității patrimoniale, cum ar fi:

- Diferențele din lichidarea creanțelor;
- Diferențele din lichidarea datoriilor;

▪ Valoarea reparațiilor capitale efectuate în regie proprie, considerate anterior cheltuieli anticipate;

▪ Alte cheltuieli de exploatare.

Reflectarea în contabilitate a altor cheltuieli de exploatare, se realizează cu ajutorul contului ***658 – Alte cheltuieli de exploatare***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

♦ **Contul 658 - Alte cheltuieli de exploatare:**

▪ ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența altor cheltuieli de exploatare în situația când acestea reprezintă operații curente ale unității;

• ***Conținutul economic*:**

- cont de cheltuieli de exploatare;

• ***Funcția contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de activ;

• ***Se debitează:***

- cu diferențele din lichidarea datoriilor (167, 401 – 408, 409, 421 – 4281, 431 – 4381, 441 – 4481, 451 – 458, 462);
- cu diferențele din lichidarea creanțelor (409, 411 – 418, 425, 4282, 4311, 4382, 441, 4424, 445, 4482, 4511, 4518, 456, 458, 461)
- cu valoarea reparațiilor capitale efectuate în regie proprie, repartizate în perioadele următoare, conform scadențarului (471).

• ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate financiare, la sfârşitul perioadei de gestiune (121).

• ***Sold final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a unor diferențe din lichidarea unor creanțe, reprezentând:

▪ Clienți = 5.000.000 lei
▪ Avansuri acordate personalului = 2.000.000 lei
▪ Deconturi în cadrul grupului = 3.000.000 lei
▪ Debitori diverşi = 1.000.000 lei

Formula contabilă:

11.000.000	658 – Alte cheltuieli de exploatare	=	%		
			411 – Clienți		5.000.000
			425 – Avansuri acordate personalului		2.000.000
			451 – Decontări în cadrul grupului		3.000.000
			461 – Debitori diverşi		1.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a unor servicii în sumă de 2.000.000 lei, reprezentând alte cheltuieli de exploatare:

- Alte cheltuieli de exploatare = 2.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{2.000.000 \times 19}{100}$ = 380.000 lei

Total factură = 2.380.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	2.380.000
2.000.000	658 – Alte cheltuieli de exploatare			
380.000	4426 - TVAd			

- Reflectarea în contabilitate a plății furnizorului:

Formula contabilă:

2.380.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	2.380.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a diferențelor din lichidarea unor datorii reprezentând:

- Furnizori = 2.000.000 lei
- Datorii față de personal = 4.000.000 lei
- Datorii față de bugetul asigurărilor sociale = 1.000.000 lei
- Datorii față de diverşi creditori = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

			%	
12.000.000	658 – Alte cheltuieli de exploatare	=	401 – Furnizori	2.000.000
			421 – Personal remunerații datorate	4.000.000
			4311 – Contribuția unității la asigurările sociale	1.000.000
			462 – Creditori diverşi	5.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor din lichidarea împrumuturilor şi vărsămintelor asimilate, în sumă de 1.000.000 lei:

Formula contabilă:

1.000.000	658 – Alte cheltuieli de exploatare	=	167 – Alte împrumuturi şi datorii asimilate	1.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

1.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	658 – Alte cheltuieli de exploatare	1.000.000

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a repartizării unor cheltuieli în sumă de 5.000.000 lei, reprezentând reparaţii capitale, efectuate cu forţe proprii, considerate anterior cheltuieli anticipate, conform scadenţarului:

Formula contabilă:

5.000.000	658 – Alte cheltuieli de exploatare	=	471 – Cheltuieli înregistrate în avans	5.000.000

VI. 7. - Contabilitatea cheltuielilor financiare

Procesele economice de natură financiară cum ar fi: relaţiile financiare de capital, organizarea şi asigurarea circuitului lichidităţilor şi disponibilului în conturile bancare, emiterea, cumpărarea, vânzarea şi răscumpărarea titlurilor de valoare, angajarea şi plasarea titlurilor de împrumuturi şi alte operaţii financiare sunt generatoare de ***cheltuieli şi venituri financiare***.

Cheltuielile financiare cuprind:

- Pierderile din creanţe legate de participaţii;
- Pierderile din vânzarea titlurilor de plasament;
- Diferenţele nefavorabile de curs valutar din operaţiunile curente şi disponibilităţile în devize;

- Dobânzile curente aferente împrumuturilor primite şi altor datorii privind exerciţiul financiar în curs;
- Sconturile acordate clienţilor;
- Pierderi din creanţe de natură financiară;
- Alte cheltuieli financiare.

Reflectarea în contabilitatea sintetică a cheltuielilor financiare se realizează cu ajutorul grupei de conturi ***66 – Cheltuieli financiare***, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

♦ **Grupa 66 - Cheltuieli financiare**

- 663 – Pierderi din creanţe legate de participaţii
- 664 – Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
- 665 – Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
- 666 – Cheltuieli privind dobânzile
- 667 – Cheltuieli privind sconturile acordate
- 668 – Alte cheltuieli financiare

În cadrul categoriilor de cheltuieli, conturile de cheltuieli financiare se pot dezvolta în conturi analitice, în funcţie de necesităţile impuse de anumite reglementări, sau potrivit nevoilor proprii ale agenţilor economici.

VI. 7. 1. - Contabilitatea pierderilor din creanţe legate de participaţii

Pierderile din creanţe legate de participaţii vizează, de regulă, grupul de societăţi comerciale, care este un ansamblu de societăţi la nivelul cărora se desfăşoară diverse activităţi: contabile, financiare, juridice, economice sau strategice.

Legăturile financiare sau de participaţii la capital între societăţile comerciale care formează un grup, rezultă din faptul că o societate comercială este proprietara unei părţi din capitalul altei societăţi.

Asemenea relaţii de natură financiară pot avea loc şi între agenţi economici care nu formează un grup, dar care deţin titluri de participaţie ale societăţilor în cauză (de regulă peste 10 – 15 %), în temeiul cărora pot face împrumuturi pe termen lung şi mediu societăţilor comerciale ale căror titluri le deţin.

În situaţia în care firma împrumutătoare nu îşi poate recupera împrumutul acordat şi eventualele dobânzi, în limitele legii, poate include pierderile din creanţe legate de participaţii în categoria cheltuielilor financiare.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor financiare de natura pierderilor din creanţe legate de participaţii se realizează cu ajutorul ***contului 663 – Pierderi din creanţe legate de participaţii,*** cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

♦ **Contul 663 - Pierderi din creanţe legate de participaţii:**

- ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa pierderilor din creanţe imobilizate;

- ***Conţinutul economic:***

- cont de cheltuieli financiare;

- ***Funcţia contabilă:***

- cont asimilat conturilor de activ;

- ***Se debitează:***

- Dobânzile curente aferente împrumuturilor primite şi altor datorii privind exercițiul financiar în curs;
- Sconturile acordate clienților;
- Pierderi din creanțe de natură financiară;
- Alte cheltuieli financiare.

Reflectarea în contabilitatea sintetică a cheltuielilor financiare se realizează cu ajutorul grupei de conturi *66 – Cheltuieli financiare*, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- **Grupa 66 - Cheltuieli financiare**
- 663 – Pierderi din creanțe legate de participații
- 664 – Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
- 665 – Cheltuieli din diferențe de curs valutar
- 666 – Cheltuieli privind dobânzile
- 667 – Cheltuieli privind sconturile acordate
- 668 – Alte cheltuieli financiare

În cadrul categoriilor de cheltuieli, conturile de cheltuieli financiare se pot dezvolta în conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări, sau potrivit nevoilor proprii ale agenților economici.

VI. 7. 1. - Contabilitatea pierderilor din creanțe legate de participații

Pierderile din creanțe legate de participații vizează, de regulă, grupul de societăți comerciale, care este un ansamblu de societăți la nivelul cărora se desfăşoară diverse activități: contabile, financiare, juridice, economice sau strategice.

Legăturile financiare sau de participații la capital între societățile comerciale care formează un grup, rezultă din faptul că o societate comercială este proprietara unei părți din capitalul altei societăți.

Asemenea relații de natură financiară pot avea loc şi între agenți economici care nu formează un grup, dar care dețin titluri de participație ale societăților în cauză (de regulă peste 10 – 15 %), în temeiul cărora pot face împrumuturi pe termen lung şi mediu societăților comerciale ale căror titluri le dețin.

În situația în care firma împrumutătoare nu îşi poate recupera împrumutul acordat şi eventualele dobânzi, în limitele legii, poate include pierderile din creanțe legate de participații în categoria cheltuielilor financiare.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor financiare de natura pierderilor din creanțe legate de participații se realizează cu ajutorul ***contului 663 – Pierderi din creanțe legate de participații,*** cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

- **Contul 663 - Pierderi din creanțe legate de participații:**
- ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența pierderilor din creanțe imobilizate;

- ***Conținutul economic:***

- cont de cheltuieli financiare;

- ***Funcția contabilă:***

- cont asimilat conturilor de activ;

- ***Se debitează:***

- cu valoarea pierderilor din creanțe imobilizate (2671);

- ***Se creditează:***
  - cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate financiare, la sfârşitul perioadei de gestiune (121).

- ***Sold final:***
  - nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a pierderilor de 9.000.000 lei, reprezentată de imposibilitatea recuperării totale sau parțiale a unor împrumuturi financiare acordate anterior unei firme, la care societatea deține titluri de participare:

Formula contabilă:

9.000.000	663 – Pierderi din creanțe legate de participații	=	2671 – Creanțe legate de participații	9.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

9.000.000	121 – Profit şi pierdere	=	663 – Pierderi din creanțe legate de participații	9.000.000

Exercițiul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a sumei de 5.000.000 lei, reprezentând dobânda aferentă ajutoarelor financiare acordate, trecută anterior asupra creanțelor legate de participații la societatea de unde se dețin titluri de participație:

Formula contabilă:

5.000.000	663 – Pierderi din creanțe legate de participații	=	2671 – Creanțe legate de participații	5.000.000

VI. 7.2. - Contabilitatea cheltuielilor privind titlurile de plasament cedate

Titlurile de plasament cuprind ***acţiunile,*** obligaţiunile şi alte titluri asimilate, achiziţionate de agenţii economici în scopul revânzării, în vederea obţinerii de venituri financiare.

De regulă, titlurile de plasament se tranzacţionează pe piaţa financiară secundară (burse de valori), din aceste tranzacţii agentul economic deţinător de titluri realizând, în funcţie de caz:

- Venituri financiare, atunci când preţul de vânzare al titlurilor este mai mare decât preţul lor de achiziţie;
- Pierderi financiare, atunci când preţul de vânzare al titlurilor este mai mic decât preţul lor de achiziţie.

În această a doua situaţie, respectiv atunci când agentul economic realizează pierderi, diferenţa nefavorabilă dintre valoarea de achiziţie (de înregistrare în contabilitate) şi valoarea de cesiune (preţul de vânzare) se înregistrează în contabilitate sub forma cheltuielilor privind titlurile de plasament cedate (vândute).

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor de această natură se realizează cu ajutorul contului ***664 – Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

- **Contul 664 – Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate**
- ***Elementul evidenţiat:***
  - ţine evidenţa cheltuielilor privind titlurile de plasament cedate (vândute);
- ***Conţinutul economic*:**
  - cont de cheltuieli financiare;
- ***Funcţia contabilă*:**
  - cont asimilat conturilor de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu diferenţele nefavorabile dintre valoarea contabilă a titlului de plasament şi preţul de cesiune (502, 503, 506, 508);
- ***Se creditează:***
  - cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate financiare, la sfârşitul perioadei de gestiune (121).
- ***Sold final:***
  - nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a unor tranzacţii cu acţiuni, astfel:

- Achiziţionarea de acţiuni ale altor societăţi comerciale = 5.000.000 lei
- Revânzarea acţiunilor cumpărate la preţul de 4.700.000 lei

Diferenţe nefavorabile (pierderi) = 5.000.000 - 4.700.000 = 300.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării de acţiuni:

Formula contabilă:

5.000.000	503 – Acţiuni	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a revânzării acţiunilor, la un preţ mai mic decât preţul de achiziţie:

Formula contabilă:

	%	=	503 – Acţiuni	5.000.000
4.700.000	5121 – Conturi la bănci în lei			
300.000	664 - Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate			

Notă! În acelaşi mod se înregistrează toate pierderile din titluri de plasament cedate, respectiv:

	=	%	
664 - Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate		502 – Acţiuni proprii 503 - Acţiuni 506 – Obligaţiuni 508 – Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate	

Exemplul nr. 2. Un agent economic realizează tranzacţii financiare cu obligaţiuni, astfel:

- Achiziţii de obligaţiuni = 100 obligaţiuni x 5.000.000 lei/obligaţiunea
  = 500.000.000 lei
- Revânzarea obligaţiunilor = 100 obligaţiuni x 4.000.00 lei/obligaţiunea
  = 400.000.000 lei

Diferențe nafavorabile (pierderi) = 100.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operațiuni presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a cumpărării de obligațiuni ale altor societăți comerciale, cu plata ulterioară:

Formula contabilă:

5.000.000	506 – Obligațiuni	=	509 – Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a plății obligațiunilor cumpărate prin contul curent:

Formula contabilă:

5.000.000	509 – Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a vânzării obligațiunilor la un preț inferior celui de achiziție:

Formula contabilă:

	%	=	506 – Obligațiuni	500.000.000
400.000.000	461 – Debitori diverşi			
100.000.000	664 – Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate			

d) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii obligațiunilor vândute:

Formula contabilă:

400.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	461 – Debitori diverşi	4.000.000

VI. 23. - Contabilitatea cheltuielilor din diferenţe de curs valutar

Operaţiunile privind investiţiile de capital străin, titlurile de valoare, comerţul exterior, cooperarea economică internaţională, prestările de servicii şi executările de lucrări externe, creditele şi operaţiunile bancare externe, schimbul valutar, disponibilităţile în devize, precum şi alte operaţiuni în devize se înregistrează în contabilitate, atât în devize, cât şi în lei, *la cursul valutar de schimb*, în vigoare la data efectuării lor.

Cursul valutar reprezintă preţul unei monede naţionale, exprimat într-o altă monedă naţională, cu care se compară valoric, în anumite condiţii de spaţiu şi timp, adică ne arată cantitatea de monedă străină pe care o vom primi în schimbul unei cantităţi de monedă naţională.

Cursurile valutare, în marea majoritate a cazurilor, datorită unor influenţe externe sau interne, *sunt fluctuante*, existând posibilitatea ***apariţiei diferenţelor de curs valutar***, ca urmare a decalajului în timp de la data înregistrării operaţiilor în contabilitate şi data decontării acestora.

Diferenţele de curs valutar pot îmbrăca două forme:

- Diferenţe favorabile de curs valutar, care generează ***venituri financiare***;
- Diferenţe nefavorabile de curs valutar, care generează ***cheltuieli financiare***.

Diferenţele nefavorabile de curs valutar pot rezulta în urma lichidării creanţelor şi datoriilor în devize.

În cazul creanţelor, diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultă în situaţiile când valoarea de înregistrare în contabilitate a creanţei în devize este mai mare decât valoarea la cursul zilei din momentul decontării creanţei (încasării).

În cazul datoriilor, diferenţele nefavorabile de curs valutar apar în situaţiile când valoarea de înregistrare în contabilitate a datoriei în devize este mai mică decât valoarea la cursul zilei din momentul decontării datoriei (plăţii).

De asemenea, diferenţele nefavorabile de curs valutar pot apărea la închiderea exerciţiului financiar (31 decembrie), dacă cursul valutar de la sfârşitul anului este mai mic decât cursul valutar de la data înregistrării operaţiilor.

Diferenţele nefavorabile de curs valutar se includ în categoria cheltuielilor financiare şi sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul ***contului 665 – Cheltuieli din diferenţele de curs valutar***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

♦ **Contul 665 – Cheltuieli din diferenţe de curs valutar:**

- ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa cheltuielilor privind diferenţele de curs valutar;

- ***Conţinutul economic*:**

- cont de cheltuieli financiare;

- ***Funcţia contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de activ;

- ***Se debitează:***

- cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma lichidării creanţelor în valută (267, 409, 411 – 418, 451 – 456, 461, 512);

- cu diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării datoriilor în valută (5124, 5314);
- cu diferențele nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităților bancare în devize, disponibilităților în devize existente în casierie, precum şi existentul în conturile de acreditive în devize (5124, 5314, 5412, 542);

- ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate financiare, la sfârşitul perioadei de gestiune (121).

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a unor diferențe nefavorabile de curs valutar în sumă de 500.000 lei în urma lichidării unor creanțe legate de participații:

Formula contabilă:

500.000	665 – Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	2671 – Creanțe legate de participații	500.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a diferențelor nefavorabile de curs valutar în sumă de 500.000 lei în urma lichidării unor avansuri acordate furnizorilor:

Formula contabilă:

500.000	665 – Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	409 – Furnizori debitori	500.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a diferențelor nefavorabile de curs valutar în sumă de 500.000 lei ca urmare a lichidării unor creanțe față de clienți:

Formula contabilă:

500.000	665 – Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	411 – Clienți	500.000

Notă! În principiu, diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma lichidării creanțelor în valută, se reflectă în contabilitate astfel:

Formula contabilă:

665 – Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	% 2671 – Creanțe legate de participații 409 – Furnizori debitori 411 – Clienți 413 – Efecte de primit 416 – Clienți incerți 418 – Clienți – facturi de întocmit 451 – Decontări în cadrul grupului 455 – Asociați conturi curente 456 – Decontări cu asociații privind capitalul 461 – Debitori diverşi

În ceea ce priveşte diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării datoriilor (obligațiilor) în devize, formula contabilă de înregistrare (în funcție de tipul obligației), inclusiv a diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităților în devize existente în contul curent, casierie, etc., este următoarea:

Formula contabilă:

665 – Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	% 5124 – Conturi la bănci în devize 5314 - Casa în devize 5412 – Acreditive în devize 542 – Avansuri de trezorerie

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a diferențelor nefavorabile de curs valutar în sumă de 500.000 lei, rezultate în urma lichidării obligațiilor în valută sau aferente disponibilităților bancare (sau în casierie) în devize:

Formula contabilă:

500.000	665 – Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	5124 – Conturi la bănci în devize (5314)	500.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

500.000	121 – Profit şi pierdere	=	665 – Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	500.000

VI. 7.4. - Contabilitatea cheltuielilor privind dobânzile

După modul de finanţare sau de procurare a elementelor patrimoniale de activ, pasivul patrimonial se structurează în două mari categorii:

- ***Surse proprii sau capitaluri proprii*** de finanţare;
- ***Surse străine sau capitaluri străine*** de finanţare.

Sursele străine de finanţare au un termen de decontare sau de exigibilitate diferit, în funcţie de modul lor de angajare de către agentul economic, în completarea surselor proprii de finanţare.

Sursele străine sau capitalurile străine de finanţare (credite bancare, împrumuturi şi datorii asimilate etc.) sunt purtătoare de ***dobânzi***.

Dobânzile se calculează în procente la suma depusă sau împrumutată, fiind un venit pentru deţinătorul capitalului (banilor), respectiv o cheltuială pentru cel care se împrumută, reprezentând ***preţul creditului (împrumutului)***.

Dobânzile plătite de agenţii economici reprezintă pentru aceştia cheltuieli financiare şi se pot determina după următoarele relaţii de calcul:

- Dobânda simplă calculată în ani:

$$D_s = \frac{S \times d \times T}{100}$$

- Dobânda simplă calculată în luni:

$$D_s = \frac{S \times d \times L}{12 \times 100}$$

- Dobânda simplă calculată în zile:

$$D_s = \frac{S \times d \times Z}{360 \times 100}$$

în care:

D_s - dobânda simplă;
S - suma împrumutată;
d - procentul dobânzii;
T - timpul exprimat în ani
L - timpul exprimat în luni;
Z - timpul exprimat în zile.

În practica economică, o deosebită importanță prezintă ***dobânda compusă*** sau ***dobânda capitalizată*** (dobândă la dobândă), determinată după următoarea relație de calcul:

$$D_c = S (1 + d)^n - S$$

în care:

D_c - dobânda compusă;
S - suma de bani sau capitalul avansat (depus la o bancă);
d - procentul dobânzii sau rata dobânzii;
n - numărul de ani, luni sau zile, pentru care se face calculul.

Indiferent de natura lor, reflectarea în contabilitate a dobânzilor la creditele sau împrumuturile primite se realizează cu ajutorul contului *666 – Cheltuieli privind dobânzile,* cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

- **Contul 666 – Cheltuieli privind dobânzile:**
- ***Elementul evidențiat:***
- ține evidența cheltuielilor privind dobânzile;
- ***Conținutul economic*:**
- cont de cheltuieli financiare;
- ***Funcția contabilă*:**
- cont asimilat conturilor de activ;
- ***Se debitează:***
- cu valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate (1681, 1682, 1686, 1687);
- cu valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor încasate în cadrul grupului (4518);
- cu valoarea dobânzilor cuvenite asociaților pentru disponibilitățile depuse la unitate (4558);
- cu valoarea dobânzilor plătite, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente (5121, 5124);
- cu valoarea dobânzilor aferente creditelor bancare pe termen scurt (5186, 5198);
- ***Se creditează:***
- cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate financiare, la sfârșitul perioadei de gestiune (121).
- ***Sold final:***
- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a dobânzilor aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	168 – Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a dobânzilor aferente împrumuturilor încasate în cadrul grupului, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	4518 – Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului	5.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a dobânzilor aferente disponibilităților depuse de asociați în conturile curente, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	4558 – Dobânzi - conturi asociați	5.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a dobânzilor plătite direct din contul curent, în sumă de 5.000.000 lei, la creditele bancare:

Formula contabilă:

5.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.000.000

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a dobânzilor de plătit, în sumă de 5.000.000 lei aferente creditelor bancare pe termen scurt:

Formula contabilă:

5.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	5186 – Dobânzi de plătit	5.000.000

Exemplul nr. 6. Reflectarea în contabilitate a dobânzii în sumă de 5.000.000 lei, aferentă creditelor bancare pe termen scurt:

Formula contabilă:

5.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	5198 – Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 - Profit şi pierdere	=	666 – Cheltuieli privind dobânzile	5.000.000

VI. 7. 5. - Contabilitatea cheltuielilor privind sconturile acordate

Reducerile de preţuri de natură financiară îmbracă forma ***unor sconturi de decontare*** sau ***sconturi de casă*** acordate clienţilor de către furnizori, pentru plata anticipată (în devans) a unor sume datorate de clienţi.

Scontul de decontare se acordă, de regulă, sub forma unei cote procentuale, aplicată asupra unei creanţe plătite înainte de termenul de scadenţă.

Atenţie! Reducerile financiare (sconturile) se aplică după reducerile de natură comercială (rabaturi sau bonificaţii, remize, risturne), adică se aplică asupra preţului net, rămas după aplicarea ultimei reduceri comerciale.

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a dobânzilor de plătit, în sumă de 5.000.000 lei aferente creditelor bancare pe termen scurt:

Formula contabilă:

5.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	5186 – Dobânzi de plătit	5.000.000

Exemplul nr. 6. Reflectarea în contabilitate a dobânzii în sumă de 5.000.000 lei, aferentă creditelor bancare pe termen scurt:

Formula contabilă:

5.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	5198 – Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 - Profit şi pierdere	=	666 – Cheltuieli privind dobânzile	5.000.000

VI. 7.5. - Contabilitatea cheltuielilor privind sconturile acordate

Reducerile de preţuri de natură financiară îmbracă forma ***unor sconturi de decontare*** sau ***sconturi de casă*** acordate clienţilor de către furnizori, pentru plata anticipată (în devans) a unor sume datorate de clienţi.

Scontul de decontare se acordă, de regulă, sub forma unei cote procentuale, aplicată asupra unei creanţe plătite înainte de termenul de scadenţă.

> ***Atenţie!*** Reducerile financiare (sconturile) se aplică după reducerile de natură comercială (rabaturi sau bonificaţii, remize, risturne), adică se aplică asupra preţului net, rămas după aplicarea ultimei reduceri comerciale.

În situaţia în care firma este înregistrată la organul fiscal ca plătitoare de TVA, acest impozit indirect se calculează la preţul net rămas după aplicarea reducerilor comerciale şi/sau financiare.

Reducerile financiare (sconturile) se înregistrează în contabilitate sub formă de ***cheltuieli financiare***, în cazul furnizorilor care acordă scontul, respectiv, sub formă de venituri financiare, la clienţii care beneficiază de scont.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor privind sconturile acordate se realizează cu ajutorul contului ***667 – Cheltuieli privind sconturile acordate***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

♦ **Contul 667 – Cheltuieli privind sconturile acordate:**

• ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa cheltuielilor privind sconturile acordate;

• ***Conţinutul economic*:**

- cont de cheltuieli financiare;

• ***Funcţia contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de activ;

• ***Se debitează:***

- cu valoarea sconturilor acordate clienţilor pentru încasarea în avans a creanţelor (411);
- cu valoarea sconturilor acordate clienţilor pentru încasarea în avans a efectelor de comerţ (413);
- cu valoarea sconturilor acordate debitorilor pentru încasarea în avans a creanţelor (461);
- cu valoarea sconturilor acordate clienţilor pentru încasarea în avans a valorilor de încasat (5112, 5113, 5114);

• ***Se creditează:***

• ***Sold final:***

În practica economico-financiară, mărimea scontului se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$S = V_n \times \frac{T}{360} \times R \Big/ 100$$

în care:

S - mărimea scontului;
V_n - valoarea nominală a creanţei;
T - timpul, exprimat în zile;
R - rata scontului.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic furnizor de mărfuri efectuează următoarele operațiuni:

- Preț de vânzare a mărfurilor = 5.000.000 lei
- Reduceri comerciale acordate clientului = 3 %
- Reduceri financiare (sconturi) acordate = 2 %

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Determinarea prețului de vânzare net comercial:

- Determinarea reducerii comerciale

$$Rc = Pv \times 3\,\%$$

în care:

Rc - reducerea comercială;
Pv - prețul de vânzare a mărfurilor;
3 % - cota de reducere comercială.

Rezultă:

$$Pvnc = Pv \times 3\,\% = \frac{5.000.000 \times 3}{100} = 150.000 \text{ lei}$$

$$Rc = 150.000 \text{ lei}$$

- Determinarea prețului de vânzare net comercial:

$$Pvnc = Pv - Rc$$

în care:

Pvnc - prețul de vânzare net comercial;
Pv - prețul de vânzare a mărfurilor;
Rc - reducerea comercială.

Rezultă:

$$Pvnc = Pv - Rc = 5.000.000 - 150.000 = 4.850.000 \text{ lei}$$

$$Pvnc = 4.850.000 \text{ lei}$$

b) Determinarea prețului de vânzare net financiar:

- Determinarea reducerilor financiare (sconturilor):

$$S = Pvnc \times 2\,\%$$

în care:

S - scontul sau reducerea financiară;
Pvnc - preţul de vânzare net comercial (în cazul în care nu există); reduceri comerciale scontul se aplică asupra preţului de vânzare);
Pv - preţul de vânzare a mărfurilor;
Rc - reducerea comercială.

Rezultă:

$$S = Pvnc \times 2\% = \frac{4.850.000 \times 2}{100} = 97.000 \text{ lei}$$

- Determinarea preţului de vânzare net financiar:

$$Pvnf = Pvnc - S = 4.850.000 - 97.000 = 4.753.000 \text{ lei}$$

Pvnf = 4.753.000 lei

c) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor către client, la preţul de vânzare net financiar

- Pvnf = 4.753.000 lei
- $TVAc = 19\% = \frac{4.753.000 \times 19}{100} = 903.070$ lei

Total factură = 4.753.000 + 903.070 = 5.656.070 lei

Formula contabilă:

5.656..070	411 – Clienţi	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	4.753.000
			4427 – TVAc	903.070

d) Reflectarea în contabilitate a scontului acordat clientului:

Formula contabilă:

97.000	667 – Cheltuieli privind sconturile acordate	=	411 – Clienţi	97.000

e) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor cu diferenţa rămasă:

Suma de încasat = clienţi - scont = 5.656.070 - 97.000 = 5.559.070 lei

Formula contabilă:

5.559.070	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	5.559.070

f) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli privind sconturile acordate, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

97.000	121 – Profit şi pierdere	=	667 – Cheltuieli privind sconturile acordate	97.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a scontului de 100.000 lei, acordat unor clienţi care datorează suma de 4.000.000 lei, la încasarea acestora înainte de termen:

Formula contabilă:

	%	=	411 – Clienţi	4.000.000
3.900.000	5121 – Conturi la bănci în lei			
100.000	667 – Cheltuieli privind sconturile acordate			

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a încasării unor creanţe de la debitori, în sumă de 8.000.000 lei, pentru care s-a acordat un scont de 500.000 lei:

Formula contabilă:

	%	=	461 – Debitori diverşi	8.000.000
7.500.000	5121 – Conturi la bănci în lei			
500.000	667 – Cheltuieli privind sconturile acordate			

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a încasării unor efecte comerciale depuse la scontare, în sumă de 5.000.000 lei, pentru care s-a reţinut o taxă de scont de 200.000 lei:

Formula contabilă:

	%	=	5114 – Efecte remise spre scontare	5.000.000
4.800.000	5121 – Conturi la bănci în lei			
200.000	667 – Cheltuieli privind sconturile acordate			

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

200.000	121 – Profit şi pierdere	=	667 – Cheltuieli privind sconturile acordate	200.000

Exemplul nr. 5. Pentru o creanţă de 5.000.000 lei plătită înainte de termen cu 50 de zile, se acordă clientului o reducere financiară la o rată a scontului de 2 %.

- Determinarea scontului:

$$S = \frac{Vn \times \frac{T}{360} \times R}{100} = \frac{5.000.000 \times \frac{50}{360} \times 2}{100} = 13.889 \text{ lei}$$

S = 13.889 lei

- Reflectarea în contabilitate a scontului acordat:

Formula contabilă:

13.889	667 – Cheltuieli privind sconturile acordate	=	411 – Clienţi	13.889

▪ Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

13.889	121 – Profit şi pierdere	=	667 – Cheltuieli privind sconturile acordate	13.889

VI. 7. 6. - Contabilitatea altor cheltuieli financiare

În categoria altor cheltuieli financiare se includ toate cheltuielile de natură financiară, care nu se regăsesc în conturile deja prezentate din grupa ***66 – Cheltuieli financiare*** şi cuprind:

- Alte sume facturate datorate furnizorilor;
- Alte sume datorate furnizorilor, achitate direct prin conturile bancare;
- Alte sume datorate furnizorilor, achitate prin casieria unității.

Reflectarea în contabilitate a altor cheltuieli financiare se realizează cu ajutorul contului ***668 – Alte cheltuieli financiare***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

◆ **Contul 668 – Alte cheltuieli financiare:**

• ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența cheltuielilor financiare, altele decât cele înregistrate în celelalte conturi din grupa ***66 – Cheltuieli financiare;***

• ***Conținutul economic*:**

- cont de cheltuieli financiare;

• ***Funcția contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de activ;

• ***Se debitează:***

- cu alte sume facturate, datorate furnizorilor (401, 404);
- cu alte sume datorate furnizorilor, achitate direct prin conturile bancare (5121, 5124) sau prin casieria unității (5311, 5314);

• ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate financiare, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

• ***Sold final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a altor sume de natură financiară, datorate furnizorilor, în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	668 – Alte cheltuieli financiare	=	401 – Furnizori (404)	3.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a altor sume de natură financiară (5.000.000 lei), datorate furnizorilor, achitate direct prin conturile bancare:

Formula contabilă:

5.000.000	668 – Alte cheltuieli financiare	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5124)	5.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a altor sume de natură financiară (3.000.000 lei), datorate furnizorilor, achitate prin casieria unității:

Formula contabilă:

3.000.000	668 – Alte cheltuieli financiare	=	5311 – Casa în lei (5314)	3.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

3.000.000	121 – Profit şi pierdere	=	668 – Alte cheltuieli financiare	3.000.000

VI: 8. - Contabilitatea cheltuielilor excepționale

Cheltuielile excepționale reprezintă acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă, a unității patrimoniale şi se referă la:

a) - Operațiuni de gestiune:

- despăgubiri;
- amenzi;

- penalităţi, perisabilităţi şi lipsuri de inventar;
- donaţii şi subvenţii acordate, inclusiv prelevările şi donaţiile făcute în scopuri umanitare, precum şi pentru sprijinirea activităţilor sociale, culturale şi sportive;
- pierderi din calamităţi;
- pierderi din debitori diverşi;
- alte cheltuieli excepţionale din operaţii de gestionare.

b) - Operaţiuni de capital:

- valoarea contabilă a imobilizărilor cedate;
- alte cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de capital.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor excepţionale se realizează cu ajutorul grupei de conturi *67 – Cheltuieli excepţionale*, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- **Grupa 67 - Cheltuieli excepţionale:**
- *671 - Cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de gestiune*

6711 - Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6712 - Donaţii şi subvenţii acordate
6714 - Pierderi din debitori diverşi
6718 - Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de gestiune

- *672 - Cheltuieli privind operaţiunile de capital*

6721 - Cheltuieli privind activele cedate
6728 - Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de capital

Atenţie! În conformitate cu noul Plan de conturi general, aprobat prin O.M.F.P. nr. 94/2001, cheltuielile excepţionale se evidenţiază cu ajutorul grupei de conturi *67 – Cheltuieli extraordinare*, care cuprinde un singur cont sintetic de gradul I, respectiv, *671 – Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare*.

VI. 8.1. - Contabilitatea cheltuielilor excepţionale privind operaţiile de gestiune

Cheltuielile ocazionate de operaţiile de gestiune cuprind:

- Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi şi penalităţi datorate sau plătite;
- Cheltuieli cu donaţii şi subvenţii acordate;
- Cheltuieli cu pierderi din debitori diverşi;
- Cheltuieli cu pierderi din calamităţi;
- Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor excepţionale privind operaţiile de gestiune se realizează cu ajutorul ***contului 671 – Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune***, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- ♦ ***Contul 671 – Cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune:***
- 6711 - Despăgubiri, amenzi și penalități
- 6712 - Donații și subvenții acordate
- 6714 - Pierderi din debitori diverși
- 6718 - Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune

Toate dezvoltările de gradul II ale ***contului 671 – Cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune*** au același conținut economic și aceeași funcție contabilă, drept pentru care vom prezenta principalele caracteristici ale contului sintetic de gradul I:

- ♦ ***Contul 671 – Cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune:***
- ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența cheltuielilor excepționale privind operațiile de gestiune;

- ***Conținutul economic*:**

- cont de cheltuieli excepționale;

- ***Funcția contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de activ;

- ***Se debitează:***

- cu valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate sau plătite (4481, 462, 5021);
- cu valoarea debitelor prescrise sau a debitorilor insolvabili, scoși din evidență (416, 4282, 4482, 4511, 458, 461, 481, 482);
- cu valoarea altor cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune (5121, 5124, 5311, 5314);
- cu valoarea despăgubirilor și penalităților plătite, fără angajarea de datorii (5121, 5124, 5311, 5314);
- cu valoarea pierderilor din calamități (300 – 388);
- cu valoarea donațiilor și subvențiilor acordate în natură (300, 301, 308, 321, 323, 328, 341, 345, 348, 371, 378);
- cu valoarea donațiilor și subvențiilor acordate prin contul curent sau în numerar, prin casierie (5121, 5124, 5311, 5314);

- ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate financiare, la sfârșitul perioadei de gestiune (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a valorii disponibilităților, amenzilor și penalizărilor datorate, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	6711 – Despăgubiri, amenzi şi penalităţi	=	4481 – Alte datorii faţă de bugetul statului	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a valorii disponibilităţilor, amenzilor şi penalităţilor plătite direct prin contul curent, sau prin casieria unităţii, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	6711 – Despăgubiri, amenzi şi penalităţi	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	5.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a valorii debitelor prescrise şi insolvabile, aferente terţilor, în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	6714 – Pierderi din debitori diverşi	=	461 – Debitori diverşi	3.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a valorii debitelor prescrise şi insolvabile, din decontări în cadrul grupului, în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	6714 – Pierderi din debitori diverşi	=	4511 – Decontări în cadrul grupului	3.000.000

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a donaţiilor şi subvenţiilor acordate altor unităţi sau organizaţii, prin contul curent sau în numerar, în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	6712 – Donaţii şi subvenţii acordate	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	3.000.000

Exemplul nr. 6. Reflectarea în contabilitate a unor donaţii acordate sub formă de materiale consumabile, în sumă de 5.000.000 lei:

- Donaţii acordate = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Total valoare de înlocuire = 5.950.000 lei

a) Reflectarea în contabilitate a donaţiilor acordate:

Formula contabilă:

5.000.000	6712 – Donaţii şi subvenţii acordate	=	301 – Materiale consumabile	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a TVAc aferentă subvenţiei acordate:

Formula contabilă:

950..000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVAc	950.000

Exemplul nr. 7. Reflectarea în contabilitate a unor pierderi de materii prime, provenite din calamităţi, în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	6718 – Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune	=	300 – Materii prime	3.000.000

VI. 8.2. - Contabilitatea cheltuielilor privind operațiile de capital

În categoria cheltuielilor excepționale privind operațiunile de capital se includ:

- cheltuielile cu valoarea neamortizată a imobilizărilor cedate;
- cheltuielile cu valoarea neamortizată a imobilizărilor ieşite din gestiune prin casare, demolare etc.;
- cheltuielile cu pierderile determinate de încetarea unor activități;
- cheltuielile cu pierderile datorate răscumpărării de pe piața financiară a propriilor acțiuni;
- alte cheltuieli excepționale.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor excepționale privind operațiunile de capital se realizează cu ajutorul ***contului 672 – Cheltuieli privind operațiile de capital***, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- **Contul 672 – Cheltuieli privind operațiile de capital**
- 6721 - Cheltuieli privind activele cedate
- 6728 - Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital

Având în vedere că ambele conturi sintetice de gradul II au acelaşi conținut economic şi aceeaşi funcție contabilă ca şi contul sintetic de gradul I, prezentăm principalele caracteristici ale acestuia, respectiv:

- **Contul 672 – Cheltuieli privind operațiile de capital:**
- ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența cheltuielilor privind operațiile de capital;

- ***Conținutul economic*:**

- cont de cheltuieli excepționale;

- ***Funcția contabilă*:**

- cont de activ;

- ***Se debitează:***

- cu valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale, corporale sau financiare, cedate sau scoase din evidență (203 – 208, 2111, 2121 – 2128, 261 - 263);
- cu diferențele dintre valoarea nominală şi valoarea de piață a unor acțiuni proprii răscumpărate cu scopul diminuării capitalului social (502);
- cu alte cheltuieli excepționale achitate prin contul curent sau prin casieria unității (5121, 5124, 5311, 5314);

- ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate financiare, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a valorii neamortizate a imobilizărilor necorporale cedate sau scoase din evidență (casate), astfel:

- Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare = 1.000.000 lei
- Concesiuni şi brevete = 2.000.000 lei
- Fond comercial = 500.000 lei
- Alte imobilizări necorporale neamortizate = 3.500.000 lei

Formula contabilă:

7.000.000	6721 – Cheltuieli privind activele cedate	=	%		
			203 – Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare		1.000.000
			205 – Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare		2.000.000
			207 – Fond comercial		500.000
			208 – Alte imobilizări necorporale		3.500.000

Exemplul nr. 2. Un agent economic efectuează următoarele operații cu terenuri:

- Achiziționări de terenuri = 7.000.000 lei
- Vânzarea terenului la preț negociat = 8.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziționării terenului:

- Preț de achiziție = 7.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{7.000.000 \times 19}{100}$ = 1.330.000 lei

Total factură furnizor = 8.330.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 – Furnizori de imobilizări	8.330.000
7.000.000	2111 – Terenuri			
1.330.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plății furnizorului:

Formula contabilă:

8.330.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5121 – Conturi la bănci în lei	8.330.000

c) Reflectarea în contabilitate a vânzării terenului:

- Preț de vânzare negociat = 8.000.000 lei
- TVAc = 19 % $\frac{8.000.000 \times 19}{100}$ = 1.520.000 lei

Total factură = 9.520.000 lei

Formula contabilă:

9.520.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			7721 – Venituri din cedarea activelor	8.000.000
			4427 – TVAc	1.520.000

d) Reflectarea în contabilitate a încasării facturii:

Formula contabilă:

9.520.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	461 - Debitori diverşi	9.520.000

e) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a terenului cedat (vândut):

Formula contabilă:

7.000.000	6721 – Cheltuieli privind activele cedate	=	2111 - Terenuri	7.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli:

Formula contabilă:

7.000.000	121 – Profit şi pierdere	=	6721 – Cheltuieli privind activele cedate	7.000.000

g) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri:

Formula contabilă:

7.000.000	7721 – Venituri din cedarea activelor	=	121 – Profit şi pierdere	7.000.000

Exemplul nr. 3. Un agent economic achiziţionează de la un furnizor de imobilizări un mijloc fix în valoare de 8.000.000 lei, amortizabil în 4 ani.

După 3 ani, agentul economic vinde mijlocul fix, la preţul negociat de 1.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării mijlocului fix:

- Preţ de achiziţie = 8.000.000 lei
- $TVAd = 19\ \% = \frac{8.000.000 \times 19}{100} = 1.520.000$ lei

Total factură furnizor = 9.520.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 – Furnizori de imobilizări	9.520.000
8.000.000	212 – Mijloace fixe			
1.520.000	4426 – TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

9.520.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5121 – Conturi la bănci în lei	9.520.000

c) Reflectarea în contabilitate a calculului amortizării mijlocului fix şi înregistrarea în contabilitate a amortizării din primul an de activitate:

$$A = \frac{Vi}{T} = \frac{8.000.000 \text{ lei}}{4 \text{ ani}} = 2.000.000 \text{ lei / an}$$

Formula contabilă:

2.000.000	6811 – Cheltuieli de exploatare privind amortizările	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale	2.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a vânzării mijlocului fix:

- Preț de vânzare negociat = 1.000.0000 lei
- TVAc = 19 % = $\frac{1.000.000 \times 19}{100}$ = 190.000 lei

Total factură furnizor = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

1.190.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			7721 – Venituri din cedarea activelor	1.000.000
			4427 – TVAc	190.000

e) Reflectarea în contabilitate a încasării facturii de la client (debitor):

Formula contabilă:

1.190.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	461 – Debitori diverşi	1.190.000

f) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a mijlocului fix cedat (vândut):

- Valoarea contabilă de intrare = 8.000.000 lei
- Valoarea amortizată (2.000.000 x 3 ani) = 6.000.000 lei

Valoarea neamortizată = 2.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	212 – Mijloace fixe	8.000.000
6.000.000	281 – Amortizări privind imobilizările corporale			
2.000.000	6721 – Cheltuieli privind activele cedate			

g) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli privind activele cedate:

Formula contabilă:

2.000.000	121 – Profit şi pierdere	=	6721 – Cheltuieli privind activele cedate	2.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a 100 de acțiuni proprii, răscumpărate de pe piața financiară, în scopul diminuării capitalului social, astfel:

- Valoarea nominală = 100 acțiuni x 25.000 lei / acțiunea = 2.500.000 lei
- Valoarea de piață (de cumpărare) = 100 acțiuni x 20.000 lei/acțiunea = 2.000.000 lei

Diferența nefavorabilă (cheltuieli) = 500.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	502 – Acțiuni proprii	2.500.000
2.000.000	1012 – Capital subscris vărsat			
500.000	6728 – Cheltuieli excepționale privind operațiunile de capital			

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a valorii neamortizate a unor imobilizări financiare, astfel:

- Valoarea neamortizată a titlurilor de participare = 2.000.000 lei
- Valoarea neamortizată a titlurilor imobilizate ale activității de portofoliu = 1.000.000 lei
- Valoarea neamortizată a altor titluri de participare = 3.000.000 lei

Formula contabilă:

6.000.000	6721 – Cheltuieli privind activele cedate	=	%	
			261 – Titluri de participare	2.000.000
			262 – Titluri imobilizate ale activității de partofoliu	1.000.000
			263 – Alte titluri imobilizate	3.000.000

VI. 9. - Contabilitatea cheltuielilor cu amortizările şi provizioanele

Cheltuielile cu amortizările şi provizioanele se grupează în funcție de natura cheltuielilor, respectiv:

- Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele;
- Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele;
- Cheltuieli excepționale privind amortizările şi provizioanele;

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu amortizările şi provizioanele, indiferent de natura lor, se realizează cu ajutorul grupei de conturi ***68 – Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele,*** care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- **Grupa 68 - Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele:**
- ***681 - Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele***

6811 - Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 - Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6813 - Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
6814 - Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante

- ***686 - Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele***

6862 - Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6863 - Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri
6868 - Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

- ***687 - Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele***

6871 - Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor
6872 - Cheltuieli excepţionale privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli
6873 - Cheltuieli excepţionale privind provizioanele pentru deprecieri
6874 - Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate

Atenţie ! Conform noului Plan de conturi general, aprobat prin O.M.F.P. nr. 94 / 2001 şi aplicat deocamdată experimental la o serie de agenţi economici, grupa ***68 – Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele*** cuprinde, pe lângă conturile sintetice enumerate, un cont sintetic suplimentar, respectiv ***688 – Cheltuieli din ajustarea la inflaţie,*** schimbându-se şi denumirea grupei, respectiv ***68 – Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustarea la inflaţie***.

VI. 9.1. - Contabilitatea cheltuielilor de exploatare privind amortizările şi provizioanele

După cum ne este cunoscut deja, amortizările şi provizioanele reprezintă cheltuieli de exploatare, concretizate în:

- cheltuieli cu amortizările aferente imobilizărilor necorporale şi corporale;
- cheltuieli cu valoarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale şi corporale, inclusiv a celor aflate în curs de execuţie, aferente activităţii de exploatare;
- cheltuieli cu valoarea provizioanelor pentru deprecierea temporară a stocurilor şi producţiei în curs de execuţie, aferente activităţii de exploatare;
- cheltuieli cu provizioanele aferente creanţelor neîncasabile, clienţilor dubioşi, rău platnici sau aflaţi în litigiu, care se referă la activitatea de exploatare a unităţii patrimoniale;
- cheltuieli cu provizioanele constituite pentru riscuri şi cheltuieli aferente activităţii de exploatare;
- cheltuieli cu provizioane constituite pentru deprecierea altor active circulante.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu amortizările şi provizioanele se realizează cu ajutorul contului ***681 – Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele***, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II, astfel:

- **Contul 681 - Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele**
- 6811 – Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
- 6812 – Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

- 6813 – Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
- 6814 – Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante

Având în vedere că toate dezvoltările de gradul II ale contului ***681 – Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele*** au acelaşi conţinut economic şi aceeaşi funcţie contabilă, prezentăm principalele caracteristici ale contului sintetic de gradul I, respectiv:

♦ **Contul 681 – Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele:**

- ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa cheltuielilor de exploatare privind amortizările şi provizioanele;

- ***Conţinutul economic*:**

- cont de cheltuieli de exploatare;

- ***Funcţia contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de activ;

- ***Se debitează:***

- cu valoarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli când acestea privesc activitatea de exploatare (1511, 1512, 1513, 1518);
- cu amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale şi corporale (2801 – 2808, 2810 - 1818);
- cu valoarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale, a imobilizărilor în curs şi a imobilizărilor financiare (290, 291, 293, 296);
- cu valoarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie (390 – 398);
- cu valoarea provizioanelor constituite pentru creanţe neîncasabile, clienţi dubioşi, rău platnici sau în litigiu (491);

- ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate în contul de rezultate financiare, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a constituirii de provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, ce privesc activitatea de exploatare (conturile 1511, 1512, 1513, 1514, 1518), în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	6812 – Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	151 – Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	3.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a amortizării aferente unei imobilizări necorporale (conturile: 2801, 2803, 2805, 2807, 2808), în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	6811 – Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	280 – Amortizări privind imobilizările necorporale	5.000.000

Exemplul nr. 3. Un agent economic achiziționează de la un furnizor de imobilizări un mijloc fix al cărui valoare contabilă de intrare este de 9.000.000 lei, amortizabil în 3 ani conturile: 2810, 2811, 2812, 2813, 2814, 2815, 2816).

Reflectarea în contabilitate a acestei operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziționării mijlocului fix:

- Preț de achiziție = 9.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{9.000.000 \times 19}{100}$ = 1.710.000 lei

Total factură furnizor = 10.710.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 – Furnizori pentru imobilizări	10.710.000
9.000.000	212 – Mijloace fixe			
1.710.000	4426 – TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a amortizării anuale:

- Determinarea amortizării în sistem liniar:

$$Aa = \frac{Vi}{T} = \frac{9.000.000 \text{ lei}}{3 \text{ ani}} = 3.000.000 \text{ lei / an}$$

Formula contabilă:

3.000.000	6811 – Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale	3.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a scoaterii din gestiune a mijlocului fix după amortizarea lui completă (după 3 ani):

Formula contabilă:

9.000.000	281 – Amortizări privind imobilizările corporale	=	212 – Mijloace fixe	9.000.000

Notă! În practica contabilă, amortizarea se calculează lunar, cheltuielile cu amortizarea fiind incluse în cheltuielile de exploatare, iar la sfârşitul lunii sunt preluate în contul de rezultate financiare, respectiv:

$$\text{Amortizarea anuală } (A_a) = \frac{Vi}{T} = \frac{9.000.000 \text{ lei}}{3 \text{ ani}} = 3.000.000 \text{ lei / lună}$$

$$\text{Amortizarea lunară } (A_l) = \frac{Aa}{12 \text{ luni}} = \frac{3.000.000 \text{ lei}}{12} = 250.000 \text{ lei / lună}$$

Formula contabilă:

250.000	6811 – Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale	250.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli la sfârşitul lunii (perioadei de gestiune):

Formula contabilă:

250.000	121 – Profit şi pierdere	=	6811 – Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	250.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a constituirii de provizioane pentru deprecierea imobilizărilor, astfel:

- Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale = 1.000.000 lei
- Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale = 3.000.000 lei
- Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie = 1.000.000 lei
- Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

11.000.000	6813 – Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	%	
			290 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	1.000.000
			291 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale	3.000.000
			293 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs	2.000.000
			296 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	5.000.000

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a constituirii de provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie, respectiv pentru deprecierea creanţelor – clienţi, astfel:

- Provizioane pentru deprecierea materiilor prime = 4.000.000 lei
- Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile = 1.000.000 lei
- Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar = 500.000 lei
- Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie = 1.500.000 lei
- Provizioane pentru deprecierea produselor = 5.000.000 lei
- Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi = 2.800.000 lei
- Provizioane pentru deprecierea animalelor = 3.200.000 lei
- Provizioane pentru deprecierea mărfurilor = 7.000.000 lei

- Provizioane pentru deprecierea ambalajelor = 6.000.000 lei
- Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi = 2.000.000 lei

Formula contabilă:

33.000.000	6814 – Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	=	%		
			390 – Provizioane pentru deprecierea materiilor prime		4.000.000
			391 – Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile		1.000.000
			392 – Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar		500.000
			393 – Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie imobilizărilor în curs		1.500.000
			394 – Provizioane pentru deprecierea produselor		5.000.000
			395 – Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi		2.800.000
			396 – Provizioane pentru deprecierea animalelor		3.200.000
			397 – Provizioane pentru deprecierea mărfurilor		7.000.000
			398 – Provizioane pentru deprecierea ambalajelor		6.000.000
			491 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor - clienţi		2.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

33.000.000	121 – Profit şi pierdere	=	6814 – Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru depreciera activelor circulante	33.000.000

VI. 9.2. - Contabilitatea cheltuielilor financiare privind amortizările şi provizioanele

Cheltuielile financiare privind amortizările şi provizioanele cuprind:

- Valoarea provizioanelor constituite pentru riscuri şi cheltuieli, când acestea privesc activitatea financiară;
- Valoarea primelor privind rambursarea obligaţiunilor amortizate;
- Valoarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor financiare;
- Valoarea provizioanelor constituite pentru deprecierile de natură financiară a creanţelor din conturile de decontări din cadrul grupului sau cu asociaţii;
- Valoarea provizioanelor privind deprecierea titlurilor de plasament;
- Valoarea provizioanelor pentru deprecierea altor active de natură financiară.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor financiare privind amortizările şi provizioanele se realizează cu ajutorul ***contului 686 – Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele***, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- **686 - Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele**
- 6862 - Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli
- 6863 - Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecieri
- 6868 - Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

Având în vedere faptul că toate conturile sintetice de gradul II au acelaşi conţinut economic şi aceeaşi funcţie contabilă ca şi contul sintetic de gradul I, prezentăm principalele caracteristici ale acestuia:

- **Contul 686 - Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele:**
- ***Elementul evidenţiat:***
  - ţine evidenţa cheltuielilor financiare cu amortizările şi provizioanele;
- ***Conţinutul economic*:**
  - cont de cheltuieli financiare;
- ***Funcţia contabilă*:**
  - cont asimilat celor de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea provizioanelor constituite pentru riscuri şi cheltuieli, când acestea privesc activitatea financiară (1514, 1518);
  - cu valoarea primelor privind rambursarea obligaţiunilor amortizate (169);
  - cu valoarea provizioanelor constituite pentru deprecierile de natură financiară, a creanţelor din conturile de deconturi, din cadrul grupului sau cu asociaţii (495);
  - cu valoarea provizioanelor privind deprecierea titlurilor de plasament (590);
- ***Se creditează:***

- cu transferul cheltuielilor colectate, în contul de rezultate financiare, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

- ***Sold final:***
  - nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a constituirii unor provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, care privesc activitatea financiară, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	6862 – Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	151 – Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a constituirii unor provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare (titluri de participare), în sumă de 8.000.000 lei:

Formula contabilă:

8.000.000	6863 – Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecieri	=	296 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	8.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a constituirii unor provizioane pentru deprecierea de natură financiară a creanţelor din conturile de deconturi în cadrul grupului, în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	6863 – Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecieri	=	495 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii	3.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a constituirii unor provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament, în sumă de 9.000.000 lei:

Formula contabilă:

9.000.000	6863 – Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecieri	=	590 – Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament	9.000.000	

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a includerii în cheltuieli a primelor privind rambursarea obligaţiunilor, în sumă de 4.000.000 lei:

Formula contabilă:

4.000.000	6868 – Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor	=	169 – Prime privind rambursarea obligaţiunilor	4.000.000	

La sfârşitul perioadei de gestiune, urmare operaţiilor economice prezentate în exemple, soldul debitor al ***contului 686 – Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele*** este transferat asupra contului de rezultate financiare ***121 – Profit şi pierdere:***

686 - Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele

D		C	
(151)	5.000.000		
(296)	8.000.000		
(495)	3.000.000		
(590)	9.000.000		
(169)	4.000.000		
		29.000.000	(121)
Rd = 29.000.000		Rc = 29.000.000	
Td = 29.000.000		Tc = 29.000.000	
Sf_d = 0			

- Formula contabilă de transfer al cheltuielilor în contul de rezultate:

29.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	686 – Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele	29.000.000	

VI. 9.3. - Contabilitatea cheltuielilor excepționale privind amortizările și provizioanele

Cheltuielile excepționale privind amortizările și provizioanele cuprind următoarele categorii de cheltuieli:

- Valoarea amortizărilor și provizioanelor aferente imobilizărilor necorporale sau corporale, atunci când acestea îmbracă un caracter excepțional;
- Valoarea cheltuielilor pentru constituirea provizioanelor reglementate;
- Valoarea provizioanelor constituite pentru riscuri și cheltuieli, când acestea au un caracter excepțional;
- Valoarea provizioanelor constituite pentru deprecierile cu caracter excepțional, survenite în conturile de creanțe – debitori diverși.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor excepționale privind amortizările și provizioanele se realizează cu ajutorul contului ***687 – Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele***, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II, respectiv:

- **687 - Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele**
- 6871 - Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor
- 6872 - Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli
- 6873 - Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru depreciere
- 6874 - Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate

Având în vedere că toate conturile sintetice de gradul II (6871 – 6874) au același conținut economic și aceeași funcție contabilă ca și contul sintetic de gradul I, prezentăm în continuare principalele caracteristici ale contului sintetic ***687 – Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele***:

- **Contul 687 - Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele**
- ***Elementul evidențiat:***
  - ține evidența cheltuielilor excepționale privind amortizările și provizioanele;
- ***Conținutul economic*:**
  - cont de cheltuieli excepționale;
- ***Funcția contabilă*:**
  - cont asimilat conturilor de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea amortizărilor și provizioanelor aferente imobilizărilor necorporale și corporale, atunci când acestea se referă la evenimente excepționale (2801 – 2808, 2810 – 2816, 290, 291, 293);
  - cu valoarea cheltuielilor pentru constituirea provizioanelor reglementate (141);
  - cu valoarea provizioanelor constituite pentru riscuri și cheltuieli, când acestea au un caracter excepțional (141);
  - cu valoarea provizioanelor constituite sau suplimentate pentru deprecierile cu caracter excepțional, survenite în conturile de creanțe – debitori diverși (496);

- ***Se crediteaza:***

- cu transferul cheltuielilor colectate, în contul de rezultate financiare, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a amortizării lunare, cu caracter excepţional, a imobilizărilor necorporale (2801 – 2808), în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	6871 –	Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor	=	280 – Amortizări privind imobilizările necorporale	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a amortizării lunare, cu caracter excepţional, a imobilizărilor corporale (2810 – 2816), în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	6871 –	Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale	5.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a constituirii unor provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, care au caracter excepţional, în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	6872 –	Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	151 – Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	3.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a constituirii unor provizioane reglementate, vizând calculul amortizării accelerate, majorării de preţuri aferente stocurilor etc., în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	6874 – Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate	=	141 – Provizioane reglementate		5.000.000

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a constituirii unor provizioane reglementate, în sumă de 3.000.000 lei, pentru deprecierile cu caracter excepţional, survenite în conturile de creanţe - debitori diverşi::

Formula contabilă:

3.000.000	6873 – Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri	=	496 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi		3.000.000

Exemplul nr. 6. Reflectarea în contabilitate a constituirii provizioanelor cu caracter excepţional pentru deprecierea imobilizărilor, astfel:

- Provizioane cu caracter excepţional pentru deprecierea imobilizărilor necorporale = 8.000.000 lei;
- Provizioane cu caracter excepţional pentru deprecierea imobilizărilor corporale = 10.000.000 lei;
- Provizioane cu caracter excepţional pentru deprecierea imobilizărilor în curs = 9.000.000 lei;
- Provizioane cu caracter excepţional pentru deprecierea imobilizărilor financiare = 11.000.000 lei;

Formula contabilă:

38.000.000	6873 – Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri	=	% 290 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale		8.000.000

				291 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale	10.000.000
				292 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs	9.000.000
				296 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	11.000.000

Exemplul nr. 7. Reflectarea în contabilitate a diferenţei de amortizare în sumă de 3.000.000 lei (cheltuieli nedeductibile fiscal), rezultă ca urmare a aplicării gradului de utilizare a mijloacelor fixe:

Formula contabilă:

3.000.000	6871 – Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale		3.000.000

Exemplul nr. 8. Reflectarea în contabilitate a amortizării anuale a mijloacelor fixe trecute în conservare, în sumă de 2.000.000 lei:

Formula contabilă:

2.000.000	6871 – Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale		2.000.000

Exemplul nr. 9. Reflectarea în contabilitate, ca amortizare, a diferenţelor dintre veniturile obţinute din dezmembrarea mijloacelor fixe şi cheltuielile efectuate, în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	6871 – Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale		3.000.000

Exemplul nr. 10. Reflectarea în contabilitate a diferențelor neamortizate, în sumă de 6.000.000 lei, care se include în cheltuielile de exploatare, într-o perioadă de cel mult 5 ani, fără a se lua în calculul profitului impozabil:

Formula contabilă:

6.000.000	6871 – Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor	=	471 – Cheltuieli înregistrate în avans	6.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune (în acelaşi mod se procedează în cazul tuturor conturilor de cheltuieli excepționale prezentate):

Formula contabilă:

6.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	6871 – Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor	6.000.000

VI. 10. - Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit

Impozitul pe profit, una din sursele importante de venituri bugetare, reprezintă pentru agenții economici o cheltuială de natură fiscală, suportată la nivelul întregii activități, determinând mărimea netă (profitul net) a exercițiului financiar.

Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate şi lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câştiguri din orice sursă şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile şi se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Profitul impozabil şi **impozitul pe profit** se calculează şi se evidențiază lunar, cumulat de la începutul anului fiscal, care corespunde anului calendaristic.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu impozitul pe profit se realizează cu ajutorul grupei de conturi ***69 - Cheltuieli cu impozitul pe profit***, care cuprinde un singur cont sintetic de gradul I, respectiv ***691 - Cheltuieli cu impozitul pe profit***, prezentând următoarele caracteristici principale:

♦ **Contul 691 - Cheltuieli cu impozitul pe profit:**

- ***Elementul evidenţiat:***
  - ţine evidenţa cheltuielilor cu impozitul pe profit;
- ***Conţinutul economic:***
  - cont de cheltuieli cu impozitul pe profit;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont asimilat conturilor de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea impozitului pe profit datorat bugetului de stat (441);
- ***Se creditează:***
  - cu transferul cheltuielilor colectate, în contul de rezultate financiare, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);
- ***Sold final:***
  - nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. La sfârşitul exerciţiului financiar, un agent economic prezintă următoarea situaţie:

- Venituri din exploatare = 50.000.000 lei
- Cheltuieli pentru exploatare = 30.000.000 lei
- Venituri financiare = 40.000.000 lei
- Cheltuieli financiare = 20.000.000 lei
- Venituri excepţionale = 10.000.000 lei
- Cheltuieli excepţionale = 5.000.000 lei

Situaţia prezentată rezultă desigur în urma închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli, datele fiind preluate prin sinteză din contul ***121 – Profit şi pierderi***.

Înainte de a se calcula impozitul pe profit se determină, într-o primă etapă, ***rezultatul brut*** al exerciţiului financiar,.respectiv prin contul ***121 – Profit şi pierdere*** se închid toate conturile de venituri (al căror sold este preluat în debitul contului), cu excepţia contului ***691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit***:

D **121 - Profit şi pierdere** **C**

Cheltuieli		**Venituri**	
• Cheltuieli pentru exploatare	30.000.000	• Venituri din exploatare	= 50.000.000
• Cheltuieli financiare	20.000.000	• Venituri financiare	= 40.000.000
• Cheltuieli excepţionale	5.000.000	• Venituri excepţionale	= 10.000.000
Rulaj debitor (Rd) = 55.000.000		Rulaj creditor (Rc) = 100.000.000	
Total debitor (Td) = 55.000.000		Total creditor (Tc) = 100.000.000	
45.000.000		Sold final creditor (Sfc) = 100.000.000 - 55.000.000 = 45.000.000	

• Soldul final creditor al contului ***121 – Profit şi pierdere*** ne arată că agentul economic a obținut un profit brut (Pb) de 45.000.000 lei

• Asupra profitului brut se aplică impozitul pe profit (Ip), a cărui cotă generală este, conform legislației actuale, de 25 %, cu excepțiile prevăzute de lege, respectiv:

$$I_p = \frac{P_b \times C_{Ip}}{100}$$

în care:

I_p - impozitul pe profit;
P_b - profitul brut;
C_{Ip} - cota legală de impozit pe profit.

Rezultă:

$$I_p = \frac{P_b \times C_{Ip}}{100} = \frac{45.000.000 \times 25}{100} = 11.250.000 \text{ lei}$$

$$I_p = 11.250.000 \text{ lei}$$

• Aşa cum s-a făcut mențiunea, impozitul pe profit reprezintă pentru agentul economic o cheltuială nedeductibilă fiscal, care se reflectă cu ajutorul contului *691 – **Cheltuieli cu impozitul pe profit***.

• Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu impozitul pe profit datorat bugetului statului se realizează cu ajutorul următoarei formule contabile:

Formula contabilă:

11.250.000	691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 – Impozitul pe profit		11.250.000

• Determinarea rezultatului net sau a profitului net (Pn) se realizează în baza următoarei relații de calcul:

$$P_n = P_b - I_p$$

în care:

P_n - profitul net;
P_b - profitul brut;
I_p - impozitul pe profit.

Rezultă:

$$P_n = P_b - I_p = 45.000.000 - 11.250.000 = 33.750.000 \text{ lei}$$

$$P_n = 33.750.000 \text{ lei}$$

• După determinarea și înregistrarea impozitului pe profit ca o cheltuială, se procedează la închiderea contului ***691 - Cheltuieli cu impozitul pe profit***, soldul acestuia fiind preluat în debitul contului de rezultate financiare, al cărui sold final va reflecta, de data aceasta, ***profitul net***:

Formula contabilă:

11.250.000	121 – Profit și pierderi	=	691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit	11.250.000

• În urma acestei înregistrări, contul 121 – Profit și pierderi se prezintă astfel:

D **121 - Profit și pierdere** **C**

Cheltuieli	Venituri
30.000.000	50.000.000
20.000.000	40.000.000
5.000.000	10.000.000
11.250.000	
Rd = 66.250.000	Rc = 100.000.000
Td = 66.250.000	Tc = 100.000.000
33.750.000	Sfc = 33.750.000

Profitul net realizat de agentul economic, după constituirea rezervelor legale (5 % din profitul brut) se repartizează conform destinațiilor legale, în baza hotărârii Adunării generale a acționarilor sau asociaților.

Până la stabilirea destinației profitului net sau a modalităților de acoperire a pierderii, în funcție de caz, care se stabilesc de către Adunarea generală a acționarilor, soldul creditor (profit) sau debitor (pierdere) al contului ***121 – Profit și pierdere*** este preluat în contul ***107 – Rezultatul reportat***, astfel:

• **Preluarea profitului net (cazul exemplului prezentat):**

Formula contabilă:

33.750.000	121 – Profit și pierderi	=	107 – Rezultatul reportat	33.750.000

• **Preluarea pierderii (dacă presupunem că agentul economic nu a realizat profit, ci pierdere de 33.750.000 lei):**

Formula contabilă:

33.750.000	107 – Rezultatul reportat	=	121 – Profit şi pierderi	33.750.000

Atenţie! În conformitate cu O.M.F.P. nr. 94/2001, pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de contabilitate, facem următoarele precizări privind categoria economică de cheltuieli:

• **Definiţia cheltuielilor** include pierderile, precum şi acele cheltuieli care apar în procesul desfăşurării activităţilor curente ale întreprinderii.

De exemplu, cheltuielile ce apar în cursul activităţilor curente ale întreprinderii includ costul vânzărilor, salariile şi amortizarea, ele regăsindu-se de obicei, sub forma ieşirilor sau scăderii valorii activelor, cum ar fi:

- numerarul sau echivalentele numerarului;
- stocurile;
- terenurile;
- mijloacele fixe.

• **Pierderile** reprezintă alte elemente care corespund definiţiei cheltuielilor şi care pot apărea sau nu pot apărea pe parcursul desfăşurării activităţilor curente ale întreprinderii. Pierderile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice şi, din acest punct de vedere, nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli şi, drept urmare, în acest „cadru general", ele nu sunt considerate ca structură distinctă.

În categoria pierderilor sunt incluse, de exemplu, cele rezultate din dezastre, cum ar fi inundaţiile sau incendiile, precum şi cele rezultate din ieşirea activelor pe termen lung.

De asemenea, definiţia cheltuielilor include şi pierderile nerealizate, de exemplu, cele rezultate din creşterea cursului de schimb valutar, în cazul unor împrumuturi pe care întreprinderea le-a contractat în valută.

De obicei, în contul de profit şi pierdere, prezentarea pierderilor se efectuează distinct, datorită importanţei cunoaşterii existenţei şi valorii acestora în procesul decizional.

Pierderile sunt raportate, de regulă, ***la valoarea netă***, exclusiv veniturile aferente.

Capitolul VII.

CONTABILITATEA VENITURILOR

VII. 1. - Delimitări şi structuri privind veniturile

Principalele elemente care formează ***veniturile*** unității patrimoniale sunt sumele sau valorile încasate sau de încasat din:

- Livrările de bunuri, executarea de lucrări, prestările de servicii şi din avantajele pe care unitatea patrimonială a consimțit să le primească;
- Executarea unei obligații legale sau contractuale din partea terților;
- Venituri excepționale.

În cadrul veniturilor pentru determinarea ***rezultatului exercițiului*** se cuprind, de asemenea:

- Veniturile din producția stocată;
- Veniturile din producția imobilizată;
- Veniturile din diminuarea sau anularea provizioanelor;
- Veniturile reprezentând prețul de vânzare al activelor cedate.

Cifra de afaceri a unității patrimoniale se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri, executarea de lucrări şi prestările de servicii, precum şi alte venituri din exploatare, mai puțin rabaturile, remizele şi alte reduceri acordate clienților.

Potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, ***contabilitatea veniturilor*** se ține pe categorii de venituri, după natura lor, care se grupează astfel:

- Venituri din exploatare;
- Venituri financiare;
- Venituri excepționale;
- Venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor.

1. **Veniturile din exploatare** cuprind:

- ***Venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi din serviciile prestate;***

În contabilitate, aceste venituri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii, sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul de proprietate a bunurilor respective asupra clienților.

- ***Venituri din producția stocată,*** reprezentând variația în plus (creştere) sau în minus (reducere), între valoarea la cost de producție a stocurilor de produse şi producției în curs de la finele perioadei şi valoarea stocurilor inițiale ale produselor şi producției în curs, fără a se lua în calcul provizioanele pentru depreciere constituite;

Veniturile din producția stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în ***contul de profit şi pierdere***, cu semnul plus (+), atunci când soldul este creditor sau cu semnul minus (-), atunci când soldul este debitor.

- ***Venituri din producția de imobilizări,*** reprezentând costul lucrărilor şi cheltuielilor efectuate de unitatea patrimonială pentru ea însăşi, care se înregistrează ca active imobilizate corporale şi necorporale;
- ***Venituri din subvenții de exploatare,*** reprezentând subvențiile primite pentru acoperirea diferențelor de preț şi pentru acoperirea pierderilor, precum şi alte subvenții (finanțarea activității de cercetare şi alte finanțări) de care beneficiază unitatea patrimonială din partea statului, a colectivităților publice sau altor unități patrimoniale;
- ***Alte venituri din exploatarea curentă*** - cuprinzând veniturile din creanțe recuperate şi alte venituri din exploatare;
- ***Veniturile realizate în avans,*** reprezentând încasări sau creanțe aferente unor bunuri nelivrate, a unor lucrări sau prestații neefectuate, ***nu se consideră venituri ale exercițiului curent,*** acestea înregistrându-se în contabilitate într-un cont distinct, care se reflectă în bilanț.

2. Veniturile financiare cuprind:

- Venituri din participații;
- Venituri din alte imobilizări financiare;
- Venituri din creanțe imobilizate;
- Venituri din titluri de plasament;
- Venituri din diferențe de curs valutar;
- Venituri din dobânzi;
- Venituri din sconturi obținute;
- Alte venituri financiare.

3. Veniturile excepționale reprezintă acele venituri care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a unității patrimoniale şi se referă fie la operații de exploatare, fie la operații de capital, cum sunt:

- Despăgubiri şi penalități încasate;
- Venituri din cedarea activelor;
- Cotele părți de subvenții pentru investiții, virate la rezultatul exercițiului;
- Alte venituri excepționale (donații, salarii neridicate prèscrise şi alte venituri).

4. Venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor

Diminuarea sau anularea provizioanelor constituite se înregistrează la ***venituri din exploatare, venituri financiare sau venituri excepționale***, în cazul în care nu se mai justifică menținerea provizioanelor constituite, respectiv are loc realizarea riscului, sau cheltuiala devine exigibilă.

Reflectarea în contabilitatea sintetică a veniturilor se realizează cu ajutorul clasei de conturi *7 - **Conturi de venituri*** , care cuprinde următoarele grupe de conturi şi conturi sintetice de gradul I şi II, respectiv:

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

70 VENITURI DIN VÂNZĂRI DE PRODUSE, MĂRFURI, SERVICII PRESTATE ŞI DIN ALTE ACTIVITĂŢI
- **701** Venituri din vânzarea produselor finite
- **702** Venituri din vânzarea semifabricatelor
- **703** Venituri din vânzarea produselor reziduale
- **704** Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
- **705** Venituri din studii şi cercetări
- **706** Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
- **707** Venituri din vânzarea mărfurilor
- **708** Venituri din activităţi diverse

71 VENITURI DIN PRODUCŢIA STOCATĂ
- **711** Venituri din producţia stocată

72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI
- **721** Venituri din producţia de imobilizări necorporale
- **722** Venituri din producţia de imobilizări corporale

74 VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE
- **741** Venituri din subvenţii de exploatare

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
- **754** Venituri din creanţe reactivate
- **758** Alte venituri din exploatare

76 VENITURI FINANCIARE
- **761** Venituri din participaţii
- **762** Venituri din alte imobilizări financiare
- **763** Venituri din creanţe imobilizate
- **764** Venituri din titluri de plasament
- **765** Venituri din diferenţe de curs valutar
- **766** Venituri din dobânzi
- **767** Venituri din sconturi obţinute
- **768** Alte venituri financiare

77 VENITURI EXCEPŢIONALE
- **771** Venituri excepţionale din operaţii de gestiune
  - **7711** Venituri din despăgubiri şi penalităţi
  - **7718** Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune
- **772** Venituri din operaţii de capital
  - **7721** Venituri din cedarea activelor
  - **7727** Subvenţii pentru investiţii virate la venituri
  - **7728** Alte venituri excepţionale din operaţii de capital

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE
- **781** Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
  - **7812** Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
  - **7813** Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
  - **7814** Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

786 Venituri financiare din provizioane
7862 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7863 Venituri din provizioane pentru deprecieri
787 Venituri excepţionale din provizioane
7872 Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7873 Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri
7874 Venituri excepţionale din provizioane reglementate

Veniturile şi cheltuielile determinate de operaţiile asocierilor în participaţie se contabilizează distinct de către unul din asociaţi, conform prevederilor contractului de asociere.

La sfârşitul perioadei de raportare, veniturile şi cheltuielile, înregistrate după natura lor, se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

Având în vedere că în contabilitate profitul sau pierderea se stabilesc lunar, conturile de venituri, ca şi cele de cheltuieli, în care se înregistrează veniturile şi cheltuielile, după natura lor, se închid provizoriu prin ***rezultatul exerciţiului***.

Deoarece nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune, conturile de venituri nu se încadrează în categoria conturilor bilanţiere, funcţionând totuşi după regulile conturilor de pasiv.

VII. 2. - Contabilitatea veniturilor din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi

Veniturile din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi fac parte din categoria veniturilor din exploatare, generate de activitatea de bază (principală) a agentului economic.

Criteriul de delimitare şi de înregistrare în contabilitate a acestei categorii de venituri îl reprezintă faptul că ele sunt generate de activitatea de exploatare, care include producţia şi desfacerea bunurilor.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi se realizează cu ajutorul grupei de conturi ***70 - Venituri din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi***, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- **Grupa 70 - Venituri din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi**
  - 701 - Venituri din vânzarea produselor finite
  - 702 - Venituri din vânzarea semifabricatelor
  - 703 - Venituri din vânzarea produselor reziduale
  - 704 - Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
  - 705 - Venituri din studii şi cercetări
  - 706 - Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
  - 707 - Venituri din vânzarea mărfurilor
  - 708 - Venituri din activităţi diverse

Atenţie! În baza O.M.F.P. nr. 94 / 2001, pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a–IV–a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, denumirea grupei de conturi 70 a fost modificată, purtând denumirea de ***70 – Cifra de afaceri*** şi include aceleaşi conturi sintetice.

De asemenea, în baza aceluiaşi act normativ, trebuie făcute următoarele precizări privind veniturile „în general":

- Definiţia veniturilor include atât veniturile din activităţile curente, cât şi câştiguri din orice alte surse.

Veniturile din activităţile curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende, redevenţe şi chirii;

- Câştigurile reprezintă alte elemente care corespund definiţiei veniturilor şi pot apărea sau nu pot apărea ca rezultat al activităţii curente a întreprinderii.

Câştigurile reprezintă creşteri ale beneficiilor economice şi din acest punct de vedere nu diferă ca natură de venituri şi drept urmare, în acest cadru general, câştigurile nu sunt privite ca elemente separate.

- Câştigurile includ, de exemplu, sumele rezultate în urma ieşirii activelor imobilizate pe termen mediu şi lung.

Definiţia veniturilor include, totodată, şi câştigurile nerealizate, cum ar fi, de exemplu, cele rezultate din reevaluarea titlurilor de plasament şi cele rezultate din creşterea valorii contabile a activelor pe termen lung.

Prezentarea câştigurilor în contul de profit şi pierdere se realizează de obicei distinct, deoarece cunoaşterea existenţei acestora este importantă pentru procesul decizional.

Câştigurile sunt prezentate, de regulă, la ***valoarea netă***, exclusiv cheltuielile aferente.

- Veniturile pot fi utilizate pentru achiziţionarea de active sau pentru creşterea valorii diferitelor tipuri de active, de exemplu: numerar, creanţe, bunuri şi servicii primite în schimbul bunurilor şi serviciilor furnizate.

De asemenea, veniturile pot rezulta din lichidarea datoriilor.

De exemplu, o întreprindere poate furniza bunuri şi servicii unui creditor, în scopul lichidării unei datorii legate de un credit în derulare.

VII. 2..1. - Contabilitatea veniturilor din vânzarea produselor finite

Produsele finite sunt produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unităţii patrimoniale, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienţilor.

Vânzarea produselor finite se realizează în baza contractelor de vânzare – cumpărare între firmele producătoare şi clienţi, la preţuri negociate.

Vânzarea produselor finite se face pe bază de facturi, preţul de livrare incluzând şi taxa pe valoarea adăugată (TVA), iar decontarea se realizează, de regulă, prin conturile bancare, însă sunt permise şi decontări în numerar, în limitele prevăzute de lege.

Reflectarea în contabllitate a veniturilor din vânzarea produselor finite se realizează cu ajutorul contului ***701 – Venituri din vânzarea produselor finite***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ **Contul 701 - Venituri din vânzarea produselor finite:**

- ***Elementul evidenţiat:***
  - ţine evidenţa vânzărilor de produse finite;
- ***Conţinutul economic*:**
- cont de venituri din exploatare;
- ***Funcţia contabilă*:**
- cont asimilat conturilor de pasiv;
- ***Se creditează:***
- cu preţul de vânzare al produselor finite (exclusiv TVA), livrate clienţilor (411);
- cu preţul de vânzare al produselor finite (exclusiv TVA), pentru care nu s-au întocmit facturi (418);
- ***Se debitează:***
- cu trecerea veniturilor colectate, în contul de rezultate financiare, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);
- ***Sold final:***
- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

A. Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor în cazul utilizării metodei inventarului permanent

a) Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor în cazul utilizării costurilor de producţie efective:

Utilizarea costurilor de producţie este o operaţiune dificilă, deoarece presupune cunoaşterea costurilor efective de producţie în cursul perioadei de gestiune (lunii calendaristice).

Exemplul nr. 1. Un agent economic obţine produse finite la costul de producţie efectiv de 5.000.000 lei, produse pe care le vinde la preţ negociat de 6.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţiuni presupune parcurgerea următoarelor etape:

- Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiune a produselor finite:

Formula contabilă:

5.000.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a vânzării produselor finite la preț negociat:

- preț de vânzare = 6.000.000 lei

- TVAc = 19 % = $\frac{6.000.000 \times 19}{100}$ = 1.140.000 lei

Total factură de vânzare = 7.140.000 lei

Formula contabilă:

7.140.000	411 – Clienţi	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	6.000.000
			4427 – TVAc	1.140.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării clienților:

Formula contabilă:

7.140.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienți	7.140.000

- Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu produsele finite vândute:

Formula contabilă:

5.000.000	711 – Venituri din producția stocată	=	345 – Produse finite	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii):

Formula contabilă:

6.000.000	701 – Venituri din vânzare produse finite	=	121 – Profit şi pierderi	6.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a operațiunilor în cazul utilizării prețurilor standard (prestabilite)

Este o metodă des utilizată în practică, bazată pe faptul că, în cursul perioadei de gestiune, agentul economic producător foloseşte în locul prețurilor de producție efective, greu de determinat în cursul lunii, prețuri standard (prestabilite), care pot fi mai mari sau mai mici decât costurile de producție efective, determinate cu exactitate la sfârşitul lunii.

După cum se cunoaşte deja, în cazul utilizării acestei metode de înregistrare se foloseşte şi contul ***348 – Diferențe de preț la produse finite***, care reflectă la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii) diferențele dintre costurile efective de producție şi prețurile standard (prestabilite) utilizate în cursul lunii.

Exemplul nr. 2. Un agent economic producător prezintă următoarea situație:

- Produse finite pe stoc la începutul lunii, la preț standard (sold debitor cont 345 – Produse finite) = 1.000.000 lei;
- Diferențe favorabile (în minus) existente în soldul contului de diferențe (348 – Diferențe de preț la produse) = 200.000 lei;
- Produse finite obținute în cursul lunii = 1.000 unități:
  - produse finite la preț standard = 1.000 u x 5.000 lei / u = 5.000.000 lei
  - produse finite la cost de producție efectiv (calculat la sfârşitul lunii) = 1.000 u x 4.000 lei / u = 4.000.000 lei
- În cursul perioadei de gestiune se vând 800 unități de produse finite, la prețul de vânzare negociat de 6.000 lei / u.

Reflectarea în contabilitate a acestor operațiuni presupune parcurgerea următoarelor etape:

- Reflectarea în contabilitate a produselor finite obținute, la prețul de înregistrare standard:

Formula contabilă:

5.000.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producția stocată	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a vânzării produselor finite, la prețul negociat de 6.000 lei/u.:
  - preț de vânzare = 800 u x 6.000 lei / u = 4.800.000 lei
  - TVAc = 19 % = $\frac{4.800.000 \times 19}{100}$ = 912.000 lei

Total factură = 5.712.000 lei

Formula contabilă:

5.712.000	411 – Clienţi	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	4.800.000
			4427 – TVAc	912.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor:

Formula contabilă:

5.712.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	=	411 – Clienţi	5.712.000

- Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a produselor finite vândute, la preţul prestabilit de 5.000 lei / u:

  - preţul folosit la descărcarea gestiunii = 800 u x 5.000 lei / u = 4.000.000 lei

Formula contabilă:

4.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	345 – Produse finite	4.000.000

- Reflectarea în contabilitate la sfârşitul lunii a diferenţelor de preţ la produse, calculate ca o diferenţă între costurile de producţie efective şi costurile sau preţurile standard:

  - cost de producţie efectiv = 1.000 u x 4.000 lei / u = 4.000.000 lei
  - preţ standard = 1.000 u x 5.000 lei / u = 5.000.000 lei

Diferenţe de preţ = 4.000.000 - 5.000.000 = - 1.000.000 lei
(diferenţe favorabile)

Formula contabilă:

1.000.000	348 – Diferenţe de preţ la produse	=	711 – Venituri din producţia stocată	1.000.000

Sau

1.000.000	711 – Venituri din producția stocată	=	348 – Diferențe de preț la produse	1.000.000

- Reflectarea în contabilitate a diferențelor de preț aferente produselor finite vândute.

Diferențele de preț aferente produselor vândute se determină cu ajutorul coeficientului de repartizare (Kr), în baza următoarei relații de calcul:

$$Kr = \frac{Si_{348} + Rd_{348}}{Si_{345} + Rd_{345}}$$

în care:

Kr - coeficient de repartizare a diferențelor de preț;
Si_{348} - soldul inițial debitor a diferențelor de preț;
Rd_{348} - rulajul debitor al diferențelor de preț, adică diferențele de preț aferente intrărilor în gestiune de produse finite în cursul lunii;
Si_{345} - soldul inițial al produselor finite la prețul standard;
Rd_{345} - rulajul debitor al contului de produse finite, adică valoarea intrărilor de produse finite în cursul lunii, la prețul standard.

Rezultă:

$$Kr = \frac{200.000 + 1.000.000}{1.000.000 + 5.000.000} = \frac{1.200.000}{6.000.000} = 0,2$$

$$Kr = 0,2$$

Diferențele de preț aferente produselor finite (Dp) vândute reprezintă de fapt rulajul creditor al contului ***348 – Diferențe de preț la produse*** şi se determină în baza relației:

$$Dp = Kr \times Vp.f.v.$$

Sau:

$$Rc_{348} = Kr \times Rc_{345}$$

în care:

Rc_{348} - rulajul creditor al contului 348 – Diferențe de preț la produse;
Kr - coeficient de repartizare a diferențelor de preț;
Rc_{345} - rulajul creditor al contului 345 – Produse finite.

Atenție! Calculul diferențelor de preț de repartizat este identic la toate categoriile de stocuri, cu introducerea conturilor respective de diferențe sau de stocuri.

Rezultă:

Dp = Kr x Vp.f.v. = 0,2 x 4.000.000 = 800.000 lei

Formula contabilă:

800.000	711 – Venituri din producția stocată	=	348 – Diferențe de preț la produse	800.000

- La sfârşitul lunii, contul de produse finite (345), respectiv de diferențe de preț (348), prezintă următorul sold:

D **345 - Produse finite** **C**

Si = 1.000.000	
Rd = 5.000.000	Rc = 4.000.000
Td = 6.000.000	Tc = 4.000.000
Sfd = 2.000.000	2.000.000

D **348 - Diferențe de preț la produse** **C**

Si = 200.000	
Rd = 1.000.000	Rc = 800.000
Td = 1.200.000	Tc = 800.000
Sfd = 400.000	400.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

4.800.000	701 – Venituri din vânzarea produselor finite	=	121 – Profit şi pierdere	4.800.000

B. Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor în cazul utilizării metodei inventarului intermitent

După cum se cunoaşte deja, în cazul utilizării metodei inventarului intermitent, conturile de stocuri se folosesc doar la începutul şi la sfârşitul perioadei de gestiune, ordinea operaţiunilor fiind următoarea:

- Dacă la începutul perioadei de gestiune contul de stocuri prezintă sold (conturile de stocuri fiind de activ, pot prezenta numai sold debitor), se procedează la destocarea lor, în urma operaţiunii conturile de stocuri închizându-se:

Formula contabilă (pentru produse finite):

711 – Venituri din producţia stocată	=	345 – Produse finite	

- În timpul perioadei de gestiune nu se înregistrează obţinerea de stocuri (produse finite), ci doar vânzarea lor la preţul negociat către terţi:

Formula contabilă:

411 – Clienţi	=	%	
		701 – Venituri din vânzarea produselor finite	
		4427 - TVAc	

- La sfârşitul perioadei de gestiune (lunii) se stabileşte stocul de produse finite existente în depozit, pe bază de inventariere, stocul respectiv fiind înregistrat în conturile de stocuri corespunzătoare (în cazul de faţă, în contul ***345 – Produse finite***):

Formula contabilă:

345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	

Exemplul nr. 1. Un agent economic prezintă următoarea situație privind produsele finite:

- Stoc la începutul perioadei de gestiune (sold inițial) = 1.000.000 lei;
- Vânzări de produse finite în cursul perioadei de gestiune (inclusiv din bunuri produse în cursul lunii respective) = 5.000.000 lei;
- Stoc la sfârşitul lunii determinat pe bază de inventariere (sold final) = 2.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a anulării (destocării) soldului inițial de produse finite:

Formula contabilă:

1.000.000	711 – Venituri din producția stocată	=	345 – Produse finite	1.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării de produse finite în cursul perioadei de gestiune:

- preț de vânzare = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 950.000 lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	411 – Clienți	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării clienților:

Formula contabilă:

5.950.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	=	411 – Clienți	5.950.000

d) Reflectarea în contabilitate , la sfârşitul perioadei de gestiune, pe bază de inventariere a valorii stocului de produse finite:

Formula contabilă:

2.000.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	2.000.000

e) Determinarea produselor finite realizate în cursul perioadei de gestiune şi a celor vândute se realizează cu ajutorul formulei balanţiere:

$$Si + I = D + Sf$$

în care:

- Si - sold iniţial sau stoc iniţial;
- I - intrări în gestiune în cursul perioadei;
- D - desfaceri sau vânzări în cursul perioadei de gestiune;
- Sf - sold final sau stoc final, determinat la sfârşitul lunii, pe bază de inventariere faptică.

Din ***formula balanţieră*** putem deduce fiecare element, dacă se cunosc celelalte trei, respectiv:

$I = D + Sf - Si = 5.000.000 + 2.000.000 - 1.000.000 = 6.000.000$ lei
$D = Si + I - Sf = 1.000.000 + 6.000.000 - 2.000.000 = 5.000.000$ lei
$Sf = Si + I - D = 1.000.000 + 6.000.000 - 5.000.000 = 2.000.000$ lei
$Si = D + Sf - I = 5.000.000 + 2.000.000 - 6.000.000 = 1.000.000$ lei

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a veniturilor generate de vânzarea produselor finite, obţinute la costul efectiv de producţie de 5.000.000 lei şi vândute prin magazinele proprii ale unităţii producătoare, cota de adaos comercial practicată fiind de 30 %.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a obţinerii produselor finite la costul de producţie:

Formula contabilă:

5.000.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a livrării produselor finite la magazineleproprii şi transformarea lor în marfă:

Formula contabilă:

5.000.000	371 – Mărfuri	=	345 – Produse finite	5.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a încărcării contului de mărfuri cu adaosul comercial şi TVA neexigibilă aferentă mărfurilor pe stoc în magazin:

- Mărfuri la preţul de producţie = 5.000.000 lei
- Adaos comercial = 30 % = $\frac{5.000.000 \times 30}{100}$ = 1.500.000 lei

Preţ de vânzare cu amănuntul = 6.500.000 + 1.235.000 = 7.735.000 lei

Formula contabilă:

2.735.000	371 – Mărfuri	=	%	
			378 – Diferenţe de preţ la mărfuri	1.500.000
			4428 - TVAn	1.235.000

- Având în vedere că s-a debitat în două rânduri contul de mărfuri: o dată în corespondenţă cu produsele finite şi o dată în corespondenţă cu diferenţele de preţ (adaosul comercial) şi TVA nedeductibilă, formula completă de înregistrare a mărfurilor în gestiunea unităţii comerciale, la preţul cu amănuntul, este următoarea:

Formula contabilă:

7.735.000	371 – Mărfuri	=	%	
			345 – Produse finite	5.000.000
			348 – Diferenţe de preţ la mărfuri	1.500.000
			4428 - TVAn	1.235.000

d) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor la preţul cu amănuntul prin magazin:

- preț de vânzare = 7.735.000 lei
- TVAc = $\frac{19}{119} \times 100 = 15{,}96\ \% = \frac{7.735.000 \times 15{,}96}{100} =$

Venituri din vânzarea mărfurilor = preț de vânzare - TVAc =

= 7.735.000 - 1.235.000 lei = 6.500.000 lei

Formula contabilă:

7.735.000	5311 – Casa în lei	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	6.500.000
			4427 - TVAc	1.235.000

e) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu mărfurile vândute:

Formula contabilă:

	%	=	371 – Mărfuri	7.735.000
5.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile			
1.500.000	378 – Diferențe de preț la mărfuri			
1.235.000	4428 – TVAn			

f) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

6.500.000	707 – Venituri din	=	121 – Profit şi pierdere	6.500.000

g) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit şi pierdere	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	5.000.000

h) Determinarea profitului brut (P_b):

$$P_b = V - CH$$

în care:

P_b - profit brut;
V - venituri din vânzarea mărfurilor;
CH - cheltuieli privind mărfurile.

Rezultă:

$P_b = V - CH = 6.500.000 - 5.000.000 = 1.500.000$ lei

Atenţie! Se observă că profitul brut reprezintă de fapt adaosul comercial, care reprezintă venitul comerciantului.

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a unui avans de 5.000.000 lei pentru livrări viitoare de produse finite, în valoare de 10.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea în contabilitate a încasării avansului de la clienţi:

- Avans încasat = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 5.000.000 x 19 % = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	%	
			419 – Clienţi – creditori	5.000.000
			4427 - TVAc	950.000

b) Reflectarea în contabilitate a livrării produselor către clienţi:

- Preţ de vânzare = 10.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 10.000.000 x 19 % = 1.900.000 lei

Total factură = 11.900.000 lei

Formula contabilă:

11.900.000	411 – Cienţi	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	10.000.000
			4427 - TVAc	1.900.000

c) Reflectarea în contabilitate a diminuării creanţelor cu avansul primit anterior:

Formula contabilă:

5.000.000	419 – Clienţi - creditori	=	%	
			411 – Clienţi	5.950.000
			4427 - TVAc	950.000

d) Reflectarea în contabilitate a diferenţei din factura de livrare a produselor finite:

- Diferenţa de încasat = 11.900.000 - 5.950.000 = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	5.950.000

e) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

10.000.000	701 – Venituri din vânzarea produselor finite	=	121 – Profit şi pierdere	10.000.000

C. - Alte exemple:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a agentului economic a produselor finite livrate cu factură, cunoscându-se următoarele elemente:

- preț de vânzare negociat = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 950.000 lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	411 – Clienți	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a livrării produselor finite în valoare de 5.000.000 lei, fără factură, respectiv numai în baza avizului de expediție urmând ca factura să fie întocmită ulterior:

- Reflectarea în contabilitate a livrării produselor finite, fără factură:

- preț de vânzare = 5.000.000 lei

- TVA neexigibilă (TVAn) = 19 % $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	418 – Clienți - facturi de întocmit	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	5.000.000
			4428 – TVAn	950.000

- Ulterior, la întocmirea facturii, se fac următoarele înregistrări:

Formula contabilă:

5.950.000	411 – Clienți	=	418 – Clienți – facturi de întocmit	5.950.000

Respectiv:

950.000	4428 – TVAn	=	4427 – TVAc	950.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a unor reduceri comerciale (bonificații, remize, risturnuri, rebuturi) în sumă de 1.000.000 lei, acordate clienților ulterior facturării, în baza următoarelor elemente:

- Preț de vânzare = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 950.000 lei
- Reduceri comerciale acordate după facturare = 1.000.000 lei

a) Reflectarea în contabilitate a vânzării produselor la preț negociat:

Formula contabilă:

5.950.000	411 – Clienți	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

b) Reflectarea în contabilitate a reducerilor comerciale:

- Reduceri comerciale = 1.000.000 lei
- TVAc = 19 % = $\frac{1.000.000 \times 19}{100}$ = 190.000 lei

Total = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

	%			
1.000.000	701 – Venituri din vânzarea produselor finite	=	411 - Clienți	1.190.000
190.000	4427 – TVAc			

VII. 2.2. - Contabilitatea veniturilor din vânzarea semifabricatelor

Semifabricatele sunt reprezentate de acele produse al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților.

În principiu, ***semifabricatele*** au, de regulă, doar un circuit intern de producție, însă ele pot fi livrate și terților, situație în care veniturile obținute sunt reflectate cu ajutorul contului ***702 – Venituri din vânzarea semifabricatelor***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

- **Contul 702 - Venituri din vânzarea semifabricatelor:**

- ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența veniturilor din vânzarea semifabricatelor;

- ***Conținutul economic*:**

- cont de venituri din exploatare;

- ***Funcția contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de pasiv;

- ***Se creditează:***

- cu prețul de livrare a semifabricatelor vândute, respectiv:

- cu prețul de vânzare a semifabricatelor (exclusiv TVA), livrate clienților (411);

- cu prețul de vânzare a semifabricatelor (exclusiv TVA), pentru care nu s-au întocmit facturi, ci doar avize de expediție (418);

- ***Se debitează:***

- la sfârșitul perioadei de gestiune, prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exercițiului, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit și pierderi, la sfârșitul perioadei de gestiune (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârșitul perioadei de gestiune.

Atenție! Înregistrările în contabilitate în baza metodei inventarului permanent și în baza metodei inventarului intermitent sunt identice ca la produsele finite, cu deosebirea că se utilizează conturile ***341 – Semifabricate*** și ***702 – Venituri din vânzarea semifabricatelor***.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic obţine semifabricate din producţia proprie, la costul efectiv de producţie de 5.000.000 lei.

Agentul economic vinde semifabricatele unui terţ, la preţul negociat de 7.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiune a semifabricatelor fabricate:

Formula contabilă:

5.000.000	341 – Semifabricate	=	711 – Venituri din producţia stocată	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării semifabricatelor la preţ negociat:

- preţ de vânzare = 7.000.000 lei
- TVAc = 19 % = $\frac{7.000.000 \times 19}{100}$ = 1.330.000 lei

Total factură = 8.330.000 lei

Formula contabilă:

8.330.000	411 – Clienţi	=	%	
			702 – Venituri din vânzarea semifabricatelor	7.000.000
			4427 – TVAc	1.330.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor:

Formula contabilă:

8.330.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	=	411 – Clienţi	8.330.000

d) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu semifabricatele vândute:

Formula contabilă:

5.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	341 – Semifabricate	5.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

7.000.000	702 – Venituri din vânzarea semifabricatelor	=	121 – Profit şi pierdere	7.000.000

f) - În situaţia în care semifabricatele ar fi fost livrate fără factură, numai pe baza avizului de expediţie, urmând ca factura să se întocmească ulterior, trebuiau făcute următoarele înregistrări:

- Reflectarea în contabilitate a livrării semifabricatelor fără factură:
- Preţ de vânzare = 7.000.000 lei
- TVA neexigibilă (TVAn) = 19 % = 1.330.000 lei

Total: 8.330.000 lei

Formula contabilă:

8.330.000	418 – Clienţi - facturi de întocmit	=	%	
			702 – Venituri din vânzarea semifabricatelor	7.000.000
			4428 – TVAn	1.330.000

- Ulterior, la întocmirea facturii se fac următoarele înregistrări:

Formula contabilă:

8.330.000	411 – Clienți	=	418 – Clienți – facturi de întocmit	8.330.000

Respectiv:

8.330.000	4428 – TVAn	=	4427 – TVAc	1.330.000

VII. 2.3. - Contabilitatea veniturilor din vânzarea produselor reziduale

Produsele reziduale reprezintă rebuturile, materialele recuperabile sau deşeurile rezultate din procesul de producție.

În ceea ce priveşte produsele reziduale, agentul economic are două opțiuni:

- Fie reciclarea lor, prin reintroducerea în circuitul de producție pentru rectificarea parametrilor tehnici, sau realizarea de alte produse din nomenclatorul unității;
- Fie valorificarea produselor reziduale prin vânzarea către terți, la prețuri negociate.

În această a doua variantă, respectiv valorificarea produselor reziduale prin vânzarea către terți, agenții economici reflectă veniturile realizate cu ajutorul contului *703 – Venituri din vânzarea produselor reziduale*, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

◆ **Contul 703 - Venituri din vânzarea produselor reziduale:**

- ***Elementul evidențiat:***
  - ține evidența veniturilor din vânzarea produselor reziduale;
- ***Conținutul economic*:**
  - cont de venituri din exploatare;
- ***Funcția contabilă*:**
  - cont asimilat conturilor de pasiv;
- ***Se creditează*** cu prețul de valorificare a produselor reziduale vândute, respectiv:
  - cu prețul de vânzare a produselor reziduale (exclusiv TVA), livrate clienților în baza facturilor (411);

- cu prețul de valorificare a produselor reziduale (exclusiv TVA), livrate clienților, pentru care nu s-au întocmit încă facturi (418);

• ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exercițiului, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierderi, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

• ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Produsele reziduale rezultate din procesul de producție al unui agent economic sunt evaluate la suma de 3.000.000 lei, fiind valorificate către terți la același preț.

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiune a produselor reziduale:

Formula contabilă:

3.000.000	346 – Produse reziduale	=	711 – Venituri din producția stocată	3.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a valorificării produselor finite, prin vânzare către terți:

- preț de valorificare = 3.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 570.000 lei

Total factură = 3.570.000 lei

Formula contabilă:

3.570.000	411 – Clienți	=	%	
			703 – Venituri din vânzarea produselor reziduale	3.000.000
			4427 – TVAc	570.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor:

Formula contabilă:

3.570.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	3.570.000

d) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a produselor reziduale vândute:

Formula contabilă:

3.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	346 – Produse reziduale	3.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

3.000.000	703 – Venituri din vânzarea produselor reziduale	=	121 – Profit şi pierdere	3.000.000

Atenţie! Conform actelor normative privind reglementarea actuală a TVA, a fost abrogată scutirea de TVA la vânzarea produselor reziduale.

VII. 2.4 - Contabilitatea veniturilor din lucrări executate şi servicii prestate

Evidenţa contabilă a veniturilor din lucrările executate şi serviciile prestate către terţi se realizează cu ajutorul contului ***704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

B.C.U. "M. EMINESCU" IAŞI

♦ **Contul 704 - Venituri din lucrări executate şi servicii prestate:**

- ***Elementul evidenţiat:***
- ţine evidenţa veniturilor din lucrări executate şi servicii prestate;
- ***Conţinutul economic*:**
- cont de venituri din exploatare;
- ***Funcţia contabilă*:**
- cont asimilat conturilor de pasiv;
- ***Se creditează*** cu lucrările executate şi serviciile prestate pentru terţi, respectiv:
- cu tarifele lucrărilor executate şi serviciilor prestate (exclusiv TVA), pentru care au fost emise facturi către clienţi (411);
- cu tarifele lucrărilor executate şi serviciilor prestate (exclusiv TVA), pentru care nu s-au întocmit facturi (418);
- cu tarifele lucrărilor executate şi serviciilor prestate (exclusiv TVA), încasate în numerar (5311);
- cu comisioanele întreprinderilor de comerţ exterior, reţinute din factura unităţilor producătoare (401);
- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului, respectiv:
- cu trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierderi, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);
- ***Sold final:***
- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a lucrărilor şi serviciilor prestate către terţi, conform tarifelor legale, la preţul de facturare de 5.000.000 lei (exclusiv TVA):

- Valoarea lucrărilor şi serviciilor prestate = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 950.000 lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	411 – Clienţi	=	%	
			704– Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

• Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitatea unor lucrări de 5.000.000 lei, pentru care nu s-au întocmit facturi:

- Valoarea lucrărilor şi serviciilor prestate = 5.000.000 lei
- TVA neexigibil = 19 % = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	418 – Clienţi - Facturi de întocmit	=	%	
			704– Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	5.000.000
			4428 – TVAn	950.000

• Ulterior, la întocmirea facturii, se fac următoarele înregistrări:

Formula contabilă:

5.950.000	411 – Clienţi	=	418 – Clienţi – facturi de întocmit	5.950.000

Respectiv:

950.000	4428 – TVAn	=	4427 – TVAv	950.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor:

Formula contabilă:

5.950.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	5.950.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri la sfârşitul lunii:

Formula contabilă:

5.000.000	704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	=	121 – Profit şi pierderi	5.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a încasării în numerar a sumei de 4.000.000 lei, reprezentând lucrări executate şi servicii prestate (cu chitanţe fiscale sau conform benzii casei de marcaj):

- Valoarea lucrărilor sau serviciilor prestate = 4.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 760.000 lei

Total = 4.760.000 lei

Formula contabilă:

4.760.000	5311 – Casa în lei	=	%	
			704– Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	4.000.000
			4427 – TVAc	760.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

4.000.000	704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	=	121 – Profit şi pierderi	4.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a venitului sub forma de comision, în sumă de 1.000.000 lei, încasat de firma de comerţ exterior, din factura unităţii producătoare, din valoarea FOB net:

Formula contabilă:

1.000.000	401 – Furnizori	=	704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	1.000.000

VII. 2. 5. - Contabilitatea veniturilor din studii şi cercetări

Evidenţa veniturilor din studii şi cercetări, efectuate pe bază de contracte, comenzi şi alte forme de decontare, în favoarea terţilor, se realizează cu ajutorul contului *705 – Venituri din studii şi cercetări*, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ **Contul 705 - Venituri din studii şi cercetări:**

- ***Elementul evidenţiat:***
  - ţine evidenţa veniturilor din studii şi cercetări efectuate contracost terţilor;
- ***Conţinutul economic*:**
  - cont de venituri din exploatare;
- ***Funcţia contabilă*:**
  - cont asimilat conturilor de pasiv;
- ***Se creditează*** cu valoarea studiilor şi contractelor de cercetare efectuate pentru terţi, respectiv:
  - cu valoarea studiilor şi contractelor de cercetare (exclusiv TVA), pentru care au fost emise facturi către clienţi (411);
  - cu valoarea studiilor şi a contractelor de cercetare (exclusiv TVA), pentru care nu s-au întocmit facturi (418);
- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului, respectiv:
  - cu trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierderi, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);
- ***Sold final:***
  - nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a studiilor şi activităţilor de cercetare facturate clienţilor, conform contractelor sau altor forme de înţelegeri contractuale, în sumă de 3.000.000 lei:

- Valoarea studiilor şi lucrărilor de cercetare = 3.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 570.000 lei

Total factură = 3.570.000 lei

Formula contabilă:

3.570.000	411 – Clienţi	=	%	
			705– Venituri din studii şi cercetări	3.000.000
			4427 – TVAc	570.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor:

Formula contabilă:

3.570.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	3.570.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

3.000.000	705 – Venituri din studii şi cercetări	=	121 – Profit şi pierderi	3.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate la sfârşitul perioadei de gestiune, a veniturilor din activitatea de studii şi cercetări, în sumă de 3.000.000 lei, pentru care nu s-au întocmit încă facturi:

- Studii şi cercetări efectuate = 3.000.000 lei
- TVA neexigibilă = 19 % = 3.000.000 x 19 % = 570.000 lei

Total = 3.570.000 lei

Formula contabilă:

3.570.000	418 – Clienţi - facturi de întocmit	=	%	
			705– Venituri din studii şi cercetări	3.000.000
			4428 – $TVA_{neexigibilă}$	570.000

- Ulterior, la întocmirea facturii, se fac următoarele înregistrări:

Formula contabilă:

3.570.000	411 – Clienți	=	418 – Clienți - facturi de întocmit	3.570.000

Respectiv:

Formula contabilă:

570.000	4428 – $TVA_{neexigibilă}$	=	4427 – $TVA_{colectată}$	570.000

VII. 2. 6. - Contabilitatea veniturilor din redevențe, locații de gestiune și chirii

În cadrul activelor imobilizate în concesiuni şi alte drepturi similare se cuprinde valoarea bunurilor preluate cu acest titlu în patrimoniu, de către unitatea primitoare, potrivit contractelor încheiate.

Brevetele, licențele, Know-how-ul, mărcile de fabrică şi de comerț şi alte drepturi de proprietate industrială şi intelectuală similare, aduse ca aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale, la valoarea de aport, de utilitate, costul de achiziție sau de producție, după caz.

Aceste active imobilizate necorporale se amortizează potrivit prevederilor legale de către unitatea patrimonială care le deţine, iar veniturile realizate din exploatarea acestora sub forma de redevenţe, locaţii de gestiune sau chirii se evidenţiază în contabilitatea unităţii patrimoniale, cu ajutorul contului ***706 – Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ **Contul 706 - Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii:**

- ***Elementul evidenţiat:***
- ţine evidenţa veniturilor din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii;
- ***Conţinutul economic*:**
- cont de venituri din exploatare;
- ***Funcţia contabilă*:**
- cont asimilat conturilor de pasiv;
- ***Se creditează*** cu veniturile datorate de concesionari, locatari sau chiriaşi, respectiv:
- cu valoarea redevenţelor pentru concesiuni, a locaţiilor de gestiune şi a chiriilor (exclusiv TVA), pentru care nu s-au întocmit facturi (418);
- cu sumele datorate de personal, reprezentând chirii care se fac venit al unităţii patrimoniale (4282);
- cu valoarea redevenţelor pentru concesiuni, a locaţiilor de gestiune şi a chiriilor (exclusiv TVA), pentru care au fost emise facturi către concesionari, locatari sau chiriaşi (461);
- cu sumele încasate în avans, care se fac venituri ale exerciţiului în curs (472);
- cu sumele încasate reprezentând valoarea redevenţelor datorate pentru concesiuni, a locaţiilor de gestiune şi a chiriilor, precum şi pentru folosirea brevetelor, mărcilor şi a altor drepturi similare (5121, 5311);
- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului, respectiv:
- cu trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierderi, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);
- ***Sold final:***
- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a redevenţelor, locaţiilor de gestiune sau chiriilor în sumă de 5.000.000 lei, pe baza facturilor întocmite către terţi:

- Redevenţe, locaţii sau chirii = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 5.000.000 x 19 % = 950.000 lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			706 – Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării redevenţei, locaţiei sau chiriei, prin contul bancar sau în numerar, prin casieria unităţii patrimoniale:

Formula contabilă:

5.950.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	=	461 – Debitori diverşi	5.950.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	706 – Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii (5311)	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000

Atenţie! Bunurile de natura imobilizărilor, concesionate, închiriate sau date în locaţie de gestiune, rămân în proprietatea unităţii patrimoniale şi se amortizează conform programului de amortizare stabilit pentru fiecare bun în parte, până la amortizarea lui completă, în baza următoarei înregistrări:

Formula contabilă:

6811 – Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2805 – Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare	

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a redevenţelor, locaţiilor de gestiune sau chiriilor, în sumă de 5.000.000 lei, pentru care nu s-au întocmit încă facturi, acestea urmând a fi emise ulterior:

- Valoarea redevenţelor, locaţiilor sau chiriilor = 5.000.000 lei
- TVA neexigibilă = 19 % = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	418 – Clienţi - facturi de întocmit	=	%	
			706 – Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	5.000.000
			4428 – $TVA_{neexigibilă}$	950.000

- Ulterior, la întocmirea facturii, se fac următoarele înregistrări:

Formula contabilă:

5.950.000	461 – Debitori diverşi	=	418 – Clienţi - facturi de întocmit	5.950.000

Respectiv:

950.000	4428 – $TVA_{neexigibilă}$	=	4427 – $TVA_{colectată}$	950.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri la sfârşitul perioadei de gestiune:

5.000.000	706 – Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a sumei de 1.000.000 lei, încasată prin bancă, sau în numerar, prin casieria unității patrimoniale, fără trecerea prealabilă a sumei în categoria creanțelor din concesiuni, locații de gestiune, chirii, utilizări de brevete, mărci și alte drepturi și valori similare:

- Suma redevențelor, locațiilor, chiriilor etc. încasate = 1.000.000 lei
- TVA colectată = 19 % = 190.000 lei

Total = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

1.190.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	%	
			706 – Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	1.000.000
			4427 – TVAc	190.000

Sau, în funcție de caz:

1.190.000	5311 – Casa în lei	=	%	
			706 – Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	1.000.000
			4427 – TVAc	190.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitatea unității patrimoniale a chiriilor datorate de personalul unității pentru folosirea diferitelor bunuri proprietate a unității (imobile sociale etc.), în sumă de 2.000.000 lei:

- Chirii de încasat = 2.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 2.000.000 x 19 % = 380.000 lei

Total = 2.380.000 lei

Formula contabilă:

2.380.000	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			706 – Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	2.000.000
			4427 – TVAc	380.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării chiriei în numerar, prin casieria unității:

Formula contabilă:

2.380.000	5311 – Casa în lei	=	4282 – Alte creanțe în legătură cu personalul	2.380.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării chiriei prin reținerea sumei de pe statul de plată, dacă chiria nu a fost plătită prin casierie:

Formula contabilă:

2.380.000	421 – Personal - remunerații datorate	=	4282 – Alte creanțe în legătură cu personalul	2.380.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

2.380.000	706 – Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	=	121 – Profit şi pierdere	2.380.000

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a virării unor chirii încasate în avans (anticipat), în sumă de 3.000.000 lei, care au ajuns la scadență (conform scadențarului contului ***472 – Venituri înregistrate în avans***) şi care se fac venituri ale exercițiului în curs:

- Venituri înregistrate în avans = 3.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 570.000 lei

Total = 3.570.000 lei

Formula contabilă:

3.570.000	472 – Venituri înregistrate în avans	=	%	
			706 – Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii	3.000.000
			4427 – TVAc	570.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

3.000.000	706 – Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii	=	121 – Profit şi pierdere	3.000.000

VII. 2.6.1. - Aspecte privind contabilitatea veniturilor din redevențe, locații de gestiune şi chirii, în operațiunile de leasing

Contractul de leasing reprezintă o înțelegere prin care LOCATORUL (societatea de leasing) transferă LOCATARULUI (utilizatorului) dreptul de a utiliza un activ pe o perioadă determinată.

Transmiterea dreptului de folosință se realizează contracost, în baza unei plăți numite ***rată de leasing*** pe care o plăteşte LOCATARUL (utilizatorul), iar la sfârşitul perioadei de leasing LOCATORUL (FINANȚATORUL), respectiv societatea de leasing, se obligă să respecte dreptul de opțiune al LOCATARULUI (utilizatorului) de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul de leasing, ori de a înceta raporturile contractuale.

Contractele de leasing sunt de două feluri:

- Leasing financiar

- Leasing de exploatare (operaţional)

Demarcaţia dintre cele două forme de contracte de leasing este realizată de condiţiile pe care trebuie să le îndeplinească fiecare tip de contract, astfel:

1. **Leasingul financiar** include următoarele condiţii:

- Riscurile şi beneficiile aferente drepturilor de proprietate trec asupra LOCATARULUI (utilizatorului) din momentul încheierii contractului de leasing;
- LOCATORUL (societatea de leasing) şi LOCATARUL (utilizatorul) au prevăzut expres în contract că la expirarea contractului de leasing se transferă LOCATARULUI (utilizatorului) dreptul de proprietate asupra bunului;
- LOCATARUL (utilizatorul) poate opta pentru cumpărarea bunului, iar preţul de cumpărare reprezintă cel mult 50% din valoarea de piaţă pe care o are bunul, la data la care opţiunea de cumpărare poate fi exprimată;
- Perioada de folosire a bunului în regim de leasing acoperă cel puţin 75% din durata normată de utilizare a acestuia, chiar dacă, la sfârşitul contractului, dreptul de proprietate nu este transferat.

2. **Leasingul de exploatare (operațional**) este reprezentat de orice alt tip de contract de leasing, care nu respectă condițiile sau criteriile contractului de leasing financiar.

De regulă, pentru LOCATAR (utilizator), contractul de leasing poate fi considerat leasing de exploatare (operațional) în următoarele condiții:

- nu există opțiunea de cumpărare;
- la expirarea contractului de leasing a mai rămas cel puțin 25% din durata normată de utilizare a imobilizării;
- valoarea redevențelor minime este mai mică de 90% din valoarea reală a bunului.

Pentru LOCATOR (societatea de leasing), contractul de leasing poate îmbrăca trei variante:

- ***contract de leasing de exploatare (operațional)***, dacă încasarea redevențelor minime contractuale este asigurată în mod rezonabil de către locator (societatea de leasing);
- ***contract de leasing tip finanțare directă***, dacă LOCATORUL (societatea de leasing) nu realizează venituri din exploatare, ci venituri din ***dobânzi***;
- ***contract de leasing tip vânzare,*** dacă LOCĂTORUL (societatea de leasing) sau PRODUCĂTORUL realizează venituri din exploatare.

În contractele de leasing se utilizează o serie de categorii economice care au următorul înțeles:

- **Valoarea de intrare a bunului achiziționat în regim de leasing** reprezintă costul de achiziție a bunului de către LOCATOR sau FINANȚATOR (societatea de leasing);
- **Rata de leasing financiar** reprezintă cota parte din valoarea de intrare a bunului şi a dobânzii de leasing, dobânda de leasing reprezentând, de regulă, rata medie a dobânzii bancare;
- **Rata de leasing de exploatare (operațional)** reprezintă ***cota de amortizare***, calculată în condițiile legii și o cotă de profit (beneficiu) stabilită prin negociere de către părțile contractante;

• **Valoarea reziduală a bunului achiziționat în regim de leasing** reprezintă valoarea rămasă la expirarea contractului de leasing, la care se face transferul dreptului de proprietate a bunului către LOCATAR (utilizator);

• **Valoarea totală a leasingului** - care este formată din valoarea totală a ratelor de leasing, cumulate cu valoarea reziduală a bunului achiziționat.

VII. 2.6.1.1. - Reflectarea în contabilitate a operațiunilor de leasing operațional (de exploatare)

A. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor de leasing operațional derulat între rezidenți

Exemplul nr. 1. Între LOCATOR (societatea de leasing) şi LOCATAR (utilizator) se încheie următorul contract de leasing de exploatare (operațional), astfel:

- Obiectul contractului îl reprezintă un mijloc fix cu valoarea contabilă de intrare în gestiune de 10.000.000 lei (fără TVA);
- Durata normată de utilizare = 5 ani;
- Durata contractului de leasing = 3 ani;
- Valoarea reziduală la expirarea contractului = 4.000.000 lei (40 % din valoarea inițială);
- Rata anuală de leasing este 2.500.000 lei, din care amortizarea reprezintă 2.000.000 lei, iar profitul lunar negociat între părți este de 500.000 lei (fără TVA);
- Valoarea totală a ratelor de leasing este de 7.500.000 lei;
- La expirarea contractului de leasing se stabileşte vânzarea – cumpărarea mijlocului fix la valoarea reziduală;
- Taxa vamală (Tv) = 20 %

1. REFLECTAREA OPERAȚIILOR ÎN CONTABILITATEA LOCATORULUI (SOCIETATEA DE LEASING):

a) Reflectarea în contabilitate a achiziționării mijlocului fix de la furnizorul de imobilizări:

- preț de achiziție = 10.000.000 lei

$$\text{- TVAd} = 19\,\% = \frac{10.000.000 \times 19}{100} = 1.900.000 \text{ lei}$$

Total factură furnizor = 11.900.000 lei

Formula contabilă:

10.000.000 1.900.000	% 212 – Mijloace fixe 4426 - TVAd	=	404 – Furnizori de imobilizări	11.900.000

b) Reflectarea în contabilitate a plății facturii furnizorului:

Formula contabilă:

11.900.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5121 – Conturi la bănci în lei	11.900.000

c) Determinarea amortizării anuale a mijlocului fix:

$$Aa = \frac{V\,i}{T}$$

în care:

Aa - amortizarea anuală;
Vi - valoarea de intrare în contabilitate a mijlocului fix;
T - timpul sau durata normată de utilizare.

Rezultă:

$$Aa = \frac{V\,i}{T} = \frac{10.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 2.000.000 \text{ lei / an}$$

- Reflectarea în contabilitate a amortizării din primul an (în practică amortizarea se calculează lunar):

Formula contabilă:

2.000.000	6811 – Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale	2.000.000

Notă: În același mod se înregistrează amortizarea pe toată durata normată de funcționare a mijlocului fix, cu valorile corespunzătoare.

d) Reflectarea în contabilitate a facturării ratei de leasing către LOCATAR (utilizator):

Înainte de a prezenta înregistrarea facem următoarele precizări:

- În cazul leasingului de exploatare (operaţional), contul sintetic ***706 – Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii*** se poate dezvolta în două conturi analitice care să reflecte separat venitul reprezentând amortizarea şi separat venitul reprezentând cota de profit negociată, astfel:
  - - Venituri din redevenţe reprezentând amortizarea
  - - Venituri din redevenţe reprezentând marja de profit
- În acelaşi mod poate proceda şi LOCATARUL (utilizatorul) , care poate dezvolta contul sintetic ***612 – Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile*** , în două conturi analitice, respectiv:

6121 - Cheltuieli cu redevenţele reprezentând amortizările
6122 - Cheltuieli cu redevenţele reprezentând marja de profit

Facturarea ratei de leasing (lunară sau anuală nu prezintă importanţă din punctul de vedere al înregistrării contabile, deoarece ne interesează metodologia înregistrărilor), presupune determinarea ratei în condiţiile legii, respectiv:

- Redevenţa anuală reprezentând amortizarea = 2.000.000 lei
- Redevenţa anuală reprezentând marja de profit = 500.000 lei

---

Total redevenţă = 2.500.000 lei

- $TVAc = 19\ \% = \frac{2.500.000 \times 19}{100} = 475.000$ lei

---

Total factură = 2.975.000 lei

Formula contabilă:

2.975.000	411 – Clienţi	=	%	
			7061 – Venituri din redevenţe reprezentând amortizarea	2.000.000
			7062 – Venituri din redevenţe reprezenţând marja de profit	500.000
			4427 – TVAc	475.000

e) Reflectarea în contabilitate a încasării redevenței:

Formula contabilă:

2.975.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	=	411 – Clienți		2.975.000

f) Reflectarea în contabilitate a transferului dreptului de proprietate (vânzării mijlocului fix) către LOCATAR (utilizator), la valoarea reziduală, conform înțelegerii contractuale între părți.

Înainte de a prezenta înregistrarea contabilă dorim să facem câteva precizări:

- Reflectarea în contabilitate a transferului dreptului de proprietate stabilit între părți prin contractul de leasing, se realizează la valoarea reziduală, stabilită în baza contractului de vânzare – cumpărare şi a facturii fiscale;
- În situația în care imobilizările care fac obiectul contractului de leasing au fost achiziționate de locator (societatea de leasing) din import (străinătate), acesta este obligat la plata şi înregistrarea taxei vamale calculate la valoarea reziduală a imobilizării, ***valoare care nu poate fi mai mică de 20 % din valoarea de intrare a imobilizării în patrimoniul LOCATORULUI*** (societatea de leasing).
- **Taxa vamală** măreşte valoarea de intrare a imobilizării în patrimoniul LOCATORULUI (societatea de leasing), respectiv:
- Valoarea reziduală a mijlocului fix = 4.000.000 lei
- Taxa vamală (Tv) = 20 % = $\frac{4.000.000 \times 20}{100}$ = 800.000 lei
- Reflectarea în contabilitate a creşterii valorii reziduale a mijlocului fix, cu valoarea taxei vamale:

Formula contabilă:

800.000	212 – Mijloace fixe	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate		800.000

- Reflectarea în contabilitate a plății taxei vamale către bugetul statului:

Formula contabilă:

800.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	800.000

- Reflectarea în contabilitate a vânzării mijlocului fix care face obiectul contractului de leasing la valoarea reziduală la care s-a adăugat suma reprezentând taxa vamală:

  - Valoarea reziduală = 4.000.000 lei
  - Suma reprezentând taxa vamală = 800.000 lei

Total valoare de vânzare = 4.800.000 lei

- TVAc = 19 % = $\frac{4.800.000 \times 19}{100}$ = 912.000 lei

Total factură de vânzare = 5.712.000 lei

Formula contabilă:

5.712.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			7721 – Venituri din cedarea activelor	4.800.000
			4427 – TVAc	912.000

g) Reflectarea în contabilitate a încasării contractului mijlocului fix:

Formula contabilă:

5.712.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	=	461 – Debitori diverşi	5.712.000

h) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a mijlocului fix cedat:

- Valoarea de intrare = 10.000.000 lei
- Valoarea amortizată = 3 ani x 2.000.000 lei / an = 6.000.000 lei
- Valoarea neamortizată = 2 ani x 2.000.000 lei/an = 4.000.000 lei
- Creşterea valorii mijlocului fix cu taxa vamală = 800.000 lei

Formula contabilă:

		%			
6.000.000	281 –	Amortizări privind imobilizările corporale	=	212 – Mijloace fixe	10.800.000
4.800.000	6721 –	Cheltuieli privind activele cedate			

2. REFLECTAREA OPERAȚIUNILOR ÎN CONTABILITATEA LOCATARULUI (UTILIZATORULUI):

a) Reflectarea în contabilitate a valorii totale a ratelor de leasing, pe toată durata contractului de leasing

- Total rate de leasing = 2.500.000 lei x 3 ani = 7.500.000 lei

Formula contabilă:

7.500.000	8036 –	Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	=	–

b) - Reflectarea în contabilitate a ratei de leasing din primul an (sau lună), conform facturii emise de LOCATOR (societatea de leasing):

- Redevența de plată reprezentând amortizarea = 2 000.000 lei
- Redevența de plată reprezentând marja de profit = 500.000 lei

Total = 2.500.000 lei

- TVAd = 19 % = $\frac{2.500.000 \times 19}{100}$ = 475.000 lei

Total factură de plată = 2.975.000 lei

Formula contabilă:

	%			
2.000.000	6121 – Cheltuieli cu redevenţele reprezentând amortizarea	=	401 – Furnizori (404)	2.975.000
500.000	6121 – Cheltuieli cu redevenţele reprezentând marja de profit			
475.000	4426 - TVAd			

Atenţie! Considerăm că, fiind vorba de un contract de leasing cu clauză de vânzare, corect ar fi să se crediteze contul ***404 – Furnizori de imobilizări.***

Notă: Formula de calcul se repetă lunar (anual) pe parcursul celor 3 ani de contract.

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii redevenţei:

Formula contabilă:

2.975.000	401 – Furnizori (404)	=	5121 – Conturi la bănci în lei	2.975.000

d) Reflectarea în contabilitate a diminuării valorii totale a ratelor de leasing, cu ratele plătite în primul an (lună), exclusiv TVA:

Formula contabilă:

		=	8036 – Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	2.500.000

e) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării mijlocului fix, la valoarea reziduală plus taxa vamală aferentă, la expirarea contractului de leasing:

- Preţ de achiziţie (la valoarea reziduală plus taxa vamală) = 4.800.000 lei

- TVAd = 19 % = $\frac{4.80.000 \times 19}{100}$ = 912.000 lei

Total factură = 5.712.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 – Furnizori	5.712.000
4.800.000	212 – Mijloace fixe		de imobilizări	
912.000	4426 - TVAd			

Atenție! Aşa cum s-a putut observa din exemplul prezentat, taxa vamală, reprezentând un venit al statului, a fost plătită doar cu ocazia transferului de proprietate a bunului.

În consecință, trebuie reținut faptul că, în conformitate cu legislația românească în materie de leasing, atunci când LOCATORUL (societatea de leasing) achiziționează mijlocul fix care urmează să facă obiectul unui contract de leasing, din import, adică de la un producător nerezident, obligațiile fiscale către bugetul statului (taxe vamale, TVA, accize şi orice alte drepturi de import ale statului, în funcție de caz) se suspendă pe perioada contractului de leasing, aceste drepturi fiind reactivate cu ocazia transferului de proprietate (vânzării către LOCATAR), dar numai la valoarea reziduală a bunului.

B. Reflectarea în contabilitate a operațiilor de leasing de exploatare (operațional) derulate între un rezident (LOCATAR) şi un nerezident (LOCATOR – societatea de leasing):

Exemplul nr. 1. Contractul de leasing operațional (de exploatare), încheiat între o societate de leasing, persoană juridică străină (LOCATOR) şi un utilizator, persoană juridică română (LOCATAR), pentru un mijloc fix, prezintă următoarele caracteristici:

- Valoarea de intrare a mijlocului fix = 1000 $
- Durata normată de funcționare a mijlocului fix = 4 ani
- Durata contractului de leasing = 3 ani
- Impozitul pe redevență = 15 %
- Cursul valutar la data încheierii contractului = 25.000 lei/$
- În contractul de leasing se prevede că la expirarea contractului de leasing, mijlocul fix va trece în proprietatea utilizatorului (LOCATARULUI), pe baza unui contract de vânzare – cumpărare, prețul de vânzare fiind egal cu valoarea reziduală (rămasă) a mijlocului fix (250$ x 25.000 lei/$ = 6.250.000 lei)
- Taxa vamală = 15 %
- Ratele de leasing se vor ajusta lunar, în funcție de cursul dolarului

- Curs valutar la data transferului dreptului de proprietate = 32.000 lei/$

Reflectarea operațiilor în contabilitatea LOCATARULUI (utilizatorului), care respectă legislația contabilă română, presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a valorii totale a ratelor de leasing (redevenței) care urmează a fi plătite:

- Total redevență de plată = 30 $ x 36 luni = 1080 $ (în valută)
- Total redevență de plată (în lei) = 1080 $ x 25.000 lei / $ = 27.000.000 lei

Formula contabilă:

27.000.000	8036 – Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	=	-	

b) Reflectarea în contabilitate a facturii LOCATORULUI (societatea de leasing străină), pentru prima lună:

- Rata de leasing = 30 $ / lună
- Curs valutar la data primirii facturii = 26.000 lei / $

Redevența de plată = 30 $ x 26.000 lei / $ = 780.000 lei

Formula contabilă:

780.000	612 – Cheltuieli cu redevențe, locații de gestiune şi chiriile	=	401 – Furnizori	780.000

c) Reflectarea în contabilitate a calculului impozitului pe redevență şi încasarea acestuia prin stopaj la sursă (reținere la sursă):

- Total redevență lunară = 780.000 lei
- Impozit pe redevență = 15 % = $\frac{780.000 \times 15}{100}$ = 117.000 lei

Formula contabilă:

117.000	401 – Furnizori	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	117.000

d) Reflectarea în contabilitate a plății redevenței:

Formula contabilă:

663.000	401 – Furnizori	=	5124– Conturi la bănci în devize	663.000

• Reflectarea în contabilitate a diminuării ratelor de leasing cu redevența plătită pentru prima lună de contract:

• Valoarea redevenței la prețul de contract = 30 $ x 25.000 lei / $ = 750.000 lei

Formula contabilă:

-		=	8036 – Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	750.000

e) Reflectarea în contabilitate a plății impozitului pe redevență, la bugetul statului:

Formula contabilă:

117.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	117.000

f) Reflectarea în contabilitate a TVA aferentă primei rate de leasing, de încasat la bugetul statului:

• Redevența de plată = 780.000 lei

$$\bullet \quad TVAd = 19\ \% = \frac{780.000 \times 19}{100} = 148.200 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

148.200	4428 – TVA neexigibilă	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	148.200

- La data la care TVA a devenit exigibilă (bună de plată) se face înregistrarea:

148.200	4426 – TVA d	=	4428 – TVA n	148.200

- Reflectarea în contabilitate a plății impozitului la bugetul statului, reprezentând TVA:

Formula contabilă:

148.200	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	148.200

Atenție! În situația în care plata facturii LOCATORULUI (societății de leasing) nu se face la termenul de scadență, ci la o altă dată ulterioară, la care cursul de schimb a crescut cu 1000 de lei, se fac următoarele înregistrări:

- Redevența lunară (rata de leasing) = 30 $
- Valoarea redevenței la data plății = 30 $ x 27.000 lei / $ = = 810.000 lei
- Valoarea redevenței la data scadenței = 30 $ x 26.000 lei / $ = = 780.000 lei

Diferențe nefavorabile de curs valutar = 810.000 - 780.000 = 30.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	5124 – Conturi la bănci în devize	810.000
780.000	401 – Furnizori			
30.000	665 – Cheltuieli cu diferențe de curs valutar			

Notă! Nu s-a ţinut cont de diminuarea datoriei către furnizor cu impozitul pe redevenţă, care de asemenea se actualizează şi el.

g) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării mijlocului fix, la sfârşitul contractului de leasing, la valoarea reziduală.

- Valoarea reziduală = 250 $ x 32.000 lei / $ = 8.000.000 lei

Formula contabilă:

8.000.000	212 – Mijloace fixe	=	404 – Furnizori de imobilizări	8.000.000

h) Reflectarea în contabilitate a plăţii facturii furnizorului:

Formula contabilă:

8.000.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5124 – Conturi la bănci în devize	8.000.000

i) Reflectarea în contabilitate a taxei vamale care se calculează asupra valorii reziduale (preţului de vânzare) şi care constituie venit al bugetului de stat:

- Valoarea reziduală = 8.000.000 lei
- Taxa vamală (Tv) = 15 % = $\frac{8.000.000 \times 15}{100}$ = 1.200.000 lei

Formula contabilă:

1.200.000	212 – Mijloace fixe	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	1.200.000

j) Reflectarea în contabilitate a plăţii taxei vamale la bugetul statului:

Formula contabilă:

1.200.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	1.200.000

k) Reflectarea în contabilitate a TVA aferentă achiziţionării mijlocului fix, datorată bugetului de stat:

- Preţ de achiziţie = 8.000.000 lei
- Taxa vamală = 1.200.000 lei

Total = 9.200.000 lei

- TVAd = 19 % = $\frac{9.200.000 \times 19}{100}$ = 1.748.000 lei

Formula contabilă:

1.748.000	4426 - TVAd	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	1.748.000

- Reflectarea în contabilitate a plăţii TVA la bugetul statului:

Formula contabilă:

1.748.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	1.748.000

VII. 2.6.1.2. - Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor de leasing financiar

Principalele caracteristici ale leasingului financiar, care interesează din punct de vedere contabil, sunt următoarele:

- Bunurile de natura imobilizărilor care fac obiectul contractului de leasing financiar ies din patrimoniul LOCATORULUI (societatea de leasing) şi intră în patrimoniul LOCATARULUI (utilizatorului);
- Pe toată durata contractului de leasing financiar, cu toate că sunt înregistrate în patrimoniul LOCATARULUI (utilizatorului), bunurile aparţin LOCATORULUI (societatea de leasing), care le evidenţiază contabil în afara bilanţului, în contul de ordine şi evidenţă, ***8038 – Alte valori în afara bilanţului***, respectiv în contul analitic ***80381 – Bùnuri predate în leasing financiar***;
- Dacă în cazul leasingului de exploatare operaţiunile sunt specifice contabilităţii imobilizărilor corporale şi necorporale, în cazul leasingului financiar, operaţiunile sunt specifice imobilizărilor financiare, fiind utilizate în acest sens următoarele conturi:

a) În contabilitatea LOCATORULUI (societatea de leasing), persoană juridică română:

- 2672 - Împrumuturi acordate pe termen lung
- 2678 - Dobânzi aferente creanţelor imobilizate

b) - În contabilitatea LOCATARULUI (utilizatorului), persoană juridică română:

- 167 - Alte împrumuturi şi datorii asimilate
- 1687 - Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate

Desigur, contractul de leasing financiar se poate derula şi între un rezident (persoană juridică română) şi un nerezident (persoană străină).

A. Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor de leasing financiar între rezidenţi (persoane juridice române)

Exemplul nr. 1. Între o societate de leasing (LOCATOR) şi un utilizator (LOCATAR) se încheie un contract de leasing financiar, în următoarele condiţii:

- Obiectul contractului îl constituie un mijloc fix al cărui preţ de achiziţie este de 10.000.000 lei;
- Durata normată de utilizare = 5 ani;
- Perioada contractului de leasing financiar = 3 ani
- Redevenţa lunară este de 200.000 lei / lună, din care:

- amortizarea = 167.000 lei
- dobânda = 33.000 lei (16,5 %)

- Valoarea totală a ratelor de leasing = 36 luni (3 ani) x 200.000 lei/lună = = 7.200.000 lei
- Contractul de leasing financiar conţine clauza de cumpărare a mijlocului fix, la expirarea contractului de leasing, la valoarea reziduală de 4.000.000 lei, respectiv 40 % din preţul de achiziţie.

Reflectarea în contabilitatea celor doi agenţi economici a operaţiunilor menţionate presupune parcurgerea următoarelor etape:

1. REFLECTAREA OPERAŢIUNILOR DE LEASING FINANCIAR ÎN CONTABILITATEA LOCATORULUI (SOCIETATEA DE LEASING):

a) - Reflectarea în contabilitate a achiziţionării mijlocului fix de la un furnizor intern:

- Preţ de achiziţie = 10.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 10.000.000 x 19 % = 1.900.000 lei

Total factură = 11.900.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 – Furnizori	11.900.000
10.000.000	212 – Mijloace fixe		de imobilizări	
1.900.000	4426 – TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a achitării facturii furnizorului:

Formula contabilă:

11.900.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5121 – Conturi la bănci în lei	11.900.000

c) Reflectarea în contabilitate a transmiterii către utilizator (LOCATAR) a mijlocului fix, la costul de achiziţie, conform procesului verbal de predare – primire şi a contractului de leasing:

Formula contabilă:

10.000.000	2672 – Împrumuturi acordate pe termen lung	=	212 – Mijloace fixe	10.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a dobânzii negociate prin contractul de leasing, la nivelul întregii perioade a contractului de leasing financiar:

- Dobânda totală = 33.000 lei / lună x 36 luni = 1.188.000 lei

Formula contabilă:

1.188,000	2678 – Dobânzi aferente creanţelor imobilizate	=	472 – Venituri înregistrate în avans	1.188.000

e) Reflectarea în contabilitate a valorii totale a ratelor de leasing, în contul de ordine şi evidenţă, în afara bilanţului:

Formula contabilă:

7.200.000	80381 – Bunuri predate în leasing financiar	=	472 – Venituri înregistrate în avans	1.188.000

Atenție! ***Contul 80381 – Bunuri predate în leasing financiar*** se creditează pe măsura facturării și încasării ratelor de leasing, soldul lui debitor reflectând valoarea ratelor de leasing rămase de încasat.

f) Reflectarea în contabilitate a redevenței lunare (rata de leasing), ce urmează a fi încasată de la LOCATAR (utilizator):

- Redevența lunară totală = 200.000 lei

din care:

- amortizarea mijlocului fix = 167.000 lei
- dobânda negociată = 33.000 lei
- TVA colectată = 19 % = 200.000 x 19 % = 38.000 lei

Total factură = 200.000 + 38.000 = 238.000 lei

Formula contabilă:

238.000	411 – Clienți	=	%	
			706 – Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	167.000
			2678 – Dobânzi aferente creanțelor imobilizate	33.000
			4427 – TVAc	38.000

g) Concomitent se fac următoarele înregistrări contabile:

- Reflectarea în contabilitate a încorporării veniturilor înregistrate în avans, din dobânzi, aferente lunii de plată:

Formula contabilă:

33.000	472 – Venituri înregistrate în avans	=	706 – Venituri din redevențe, locații de de gestiune și chirii	33.000

- Reflectarea în contabilitate a creditării contului de ordine şi evidenţă cu valoarea ratelor de leasing plătite:

Formula contabilă:

-		=	80381 – Bunuri predate în leasing financiar	200.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii cotei părţi din valoarea imobilizărilor financiare aferentă amortizării mijlocului fix predat în leasing financiar, în cheltuielile de exploatare ale perioadei de gestiune:

- Valoarea mijlocului fix = 10.000.000 lei
- Durata normată de folosinţă = 5 ani (60 de luni)
- Amortizarea lunară = $\frac{10.000.000 \text{ lei}}{60 \text{ luni}}$ = 167.000 lei / lună

Formula contabilă:

167.000	658 – Alte cheltuieli de exploatare	=	2672 – Împrumuturi acordate pe termen lung	167.000

h) Reflectarea în contabilitate a încasării facturii:

Formula contabilă:

238.000	5121– Conturi la bănci în lei (5311)	=	411 – clienți	238.000

i) Reflectarea în contabilitate a facturării (vânzării) mijlocului fix către LOCATAR (utilizator) la expirarea contractului de leasing:

- Valoarea reziduală a mijlocului fix = 4.000.000 lei
- TVA colectată = 19 % = 4.000.000 x 19 % = 760.000 lei

Total factură = 4.760.000 lei

Formula contabilă:

4.760.000	461 – Debitori diverşi	=	%		
			7721 – Venituri din cedarea activelor		4.000.000
			4427 – TVAc		760.000

j) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii mijlocului fix cedat:

Formula contabilă:

4.760.000	5121 – Conturi la de exploatare	=	461 – Debitori diverşi	4.760.000

k) Reflectarea în contabilitate a stingerii creanţelor imobilizate:

Formula contabilă:

4.000.000	6721 – Cheltuieli privind activele cedate	=	2672 – Împrumuturi acordate pe termen lung	4.000.000

Atenţie! Cu excepţia operaţiunilor de vânzare a mijlocului fix, restul înregistrărilor se repetă lună de lună, până la expirarea contractului de leasing financiar.

2. REFLECTAREA OPERAŢIILOR DE LEASING FINANCIAR ÎN CONTABILITATEA LOCATARULUI (UTILIZATORULUI):

a) Reflectarea în contabilitate a primirii mijlocului fix conform contractului de leasing financiar şi a procesului verbal de predare – primire, la valoarea de achiziţie a mijlocului fix:

Formula contabilă:

10.000.000	212 – Mijloace fixe	=	167 – Alte împrumuturi şi datorii asimilate	10.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a totalului dobânzilor datorate, conform contractului de leasing financiar:

- Dobânda totală = 33.000 lei / lună x 36 luni = 1.188.000 lei

Formula contabilă:

1.188.000	471 – Cheltuieli înregistrate în avans	=	1687 – Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate	1.188.000

c) Reflectarea în contabilitate a valorii mijlocului fix şi a dobânzilor datorate, în contul de ordine şi evidenţă ***8036 – Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate***:

- Valoarea de achiziţie a mijlocului fix = 10.000.000 lei
- Dobânzi datorate = 1.188.000 lei

Total = 11.188.000 lei

Formula contabilă:

11.188.000	8036 – Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	=	-

d) Reflectarea în contabilitate a facturii primite de la LOCATOR (societate de leasing) pentru redevenţă şi TVA aferentă:

- Redevenţa aferentă amortizării = 167.000 lei
- Redevenţa aferentă dobânzii negociate = 33.000 lei

Total = 200.000 lei

- TVAd = 19 % = 200.000 x 19 % = 38.000 lei

Total factură = 238.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 – Furnizori de imobilizări	238.000
167.000	167 – Alte împrumuturi şi datorii asimilate			
33.000	1687 – Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate			
38.000	4426 - TVAd			

e) Reflectarea în contabilitate a plății redevenței:

Formula contabilă:

238.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	238.000

f) Reflectarea în contabilitate a diminuării ratelor de leasing cu rata plătită pentru prima lună:

Formula contabilă:

-		=	8036 – Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate	200.000

g) Reflectarea în contabilitate a includerii în cheltuielile curente de exploatare a amortizării incluse în rata de leasing financiar:

Formula contabilă:

167.000	6811 – Cheltuieli de exploatare privind amortizările	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale	167.000

h) Reflectarea în contabilitate a închiderii în cheltuielile financiare curente a dobânzii incluse în rata de leasing financiar:

Formula contabilă:

33.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	471 – Cheltuieli înregistrate în avans	33.000

Notă! Aceste înregistrări lunare se repetă pe tot parcursul contractului de leasing.

i) Reflectarea în contabilitate a transferului dreptului de proprietate, la sfârşitul contractului de leasing financiar, la valoarea rezidualã a mijlocului fix:

- Valoarea rezidualã = 4.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 4.000.000 x 19 % = 760.000 lei

Total factură furnizor = 4.760.000 lei

Formula contabilă:

	%		404 – Furnizori de imobilizări	4.760.000
4.000.000	167 – Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=		
760.000	4426 - TVAd			

j) Reflectarea în contabilitate a plăţii facturii furnizorului:

Formula contabilă:

4.760.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	4.760.000

k) În situaţia în care LOCATORUL a procurat mijlocul fix care face obiectul contractului de leasing, din import, la expirarea contractului de leasing şi transferarea dreptului de proprietate către LOCATAR , se calculează taxa vamală, la valoarea rezidualã a mijlocului fix, care se plăteşte bugetului de stat. De asemenea se plăteşte şi TVA deductibilă, care se virează tot bugetului de stat.

Taxa vamală măreşte valoarea rezidualã a mijlocului fix.

Dacă presupunem că taxa vamală este de 15 %, rezultă:

- Valoarea rezidualã = 4.000.000 lei
- Taxa vamală = 15 % = 4.000.000 x 15 % = 600.000 lei

Total = 4.600.000 lei

- TVAd = 19 % = 4.600.000 x 19 % = 874.000 lei
- Reflectarea în contabilitate a taxei vamale:

Formula contabilă:

600.000	212 – Mijloace fixe	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	600.000

- Reflectarea în contabilitate a TVA datorat bugetului de stat:

Formula contabilă:

874.000	4426 – TVAd	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	874.000

- Reflectarea în contabilitate a plății taxei vamale şi a TVA către bugetul statului:

Formula contabilă:

	%		5121 – Conturi la	1.474.000
600.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (analitic din taxe vamale)	=	bănci în lei	
874.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (analitic din TVA)			

B. Reflectarea în contabilitate a operațiilor de leasing financiar între un nerezident (LOCATOR – societate de leasing) şi un rezident (LOCATAR – utilizator)

Într-o asemenea situație interesează doar înregistrările contabile pe care le face utilizatorul român (LOCATARUL), care este obligat să respecte legislația contabilă românească.

Exemplul nr. 1. Contractul de leasing financiar încheiat între un LOCATOR (societate de leasing), persoană nerezidentă şi un LOCATAR (utiizator), persoană rezidentă română, cuprind următoarele clauze:

- Obiectul contractului de leasing financiar îl constituie un mijloc fix;
- Valoarea de intrare (costul de achiziție) a mijlocului fix = 1000 $;
- Durata normată de utilizare a mijlocului fix, conform legislației româneşti = 4 ani;
- Amortizarea anuală = 1000 $: 4 ani = 250 $ / an;

- Durata contractului de leasing financiar = 3 ani;
- Rata lunară de leasing = 30 $

din care:

- amortizarea = 21 $;
- dobânda = 9 $;

- Impozit pe venitul nerezidenților = 10 %;
- Cursul valutar la data încheierii contractului de leasing este de 25.000 lei/$;
- Valoarea reziduală a mijlocului fix, la expirarea contractului de leasing financiar = 250 $ (25 % din valoarea de intrare a mijlocului fix);
- La expirarea contractului de leasing financiar, mijlocul fix urmează să treacă în proprietatea LOCATARULUI (utilizatorului) la valoarea reziduală, taxa vamală fiind de 15 %, iar cursul valutar de 28.000 lei / $.

Reflectarea în contabilitate a LOCATARULUI (utilizatorului) acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a preluării mijlocului fix în leasing financiar, conform contractului şi a procesului verbal de predare – primire:

- Valoarea de achiziție a mijlocului fix = 1000 $ x 25.000 lei / $ = = 25.000.000 lei

Formula contabilă:

25.000.000	212 – Mijloace fixe	=	167 – Alte împrumuturi şi datorii asimilate	25.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a totalului dobânzilor datorate conform contractului de leasing:

- Total dobânzi datorate = 9 $ x 36 luni x 25.000 lei / $ = 8.100.000 lei

Formula contabilă:

8.100.000	471 – Cheltuieli înregistrate în avans	=	1687 – Dobânzi aferente şi datorii asimilate	8.100.000

c) Reflectarea în contabilitate a înregistrării valorii mijlocului fix şi a dobânzilor datorate, în contul de ordine şi evidență ***8036 – Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate***:

- Valoarea mijlocului fix = 25.000.000 lei
- Valoarea dobânzilor datorate = 8.100.000 lei

Total = 33.100.000 lei

Formula contabilă:

33.100.000	8036 – Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	=			

d) Reflectarea în contabilitate a facturii primite de la LOCATOR (societatea de leasing) pentru prima lună de contract:

- Curs valutar = 26.000 lei / $
- Total rată de leasing financiar = 30 $ x 26.000 lei / $ = 780.000 lei
- Valoarea nominală a ratei împrumutului de leasing = = 21 $ x 25.000 lei / $ = 525.000 lei
- Valoarea nominală a dobânzii = 9 $ x 25.000 lei / $ = 225.000 lei
- Diferenţe nefavorabile de curs valutar = (30 $ x 26.000 lei / $) – (30 $ x 25.000 lei / $) = 780.000 - 750.000 = 30.000 lei

Formula contabilă:

	%				
525.000	167 – Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	404 – Furnizori de imobilizări		780.000
225.000	1687 – Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate				
30.000	665 – Cheltuieli cu diferenţe de curs valutar				

e) Reflectarea în contabilitate a impozitului pe veniturile nerezidenţilor:

- Total venituri realizate (rata de leasing) = 30 $ x 26.000 lei / $ = 780.000 lei
- Impozit pe venitul nerezidenţilor = 10 % = 780.000 x 10 % = 78.000 lei

Formula contabilă:

78.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate		78.000

f) Reflectarea în contabilitate a plății impozitului pe veniturile nerezidenților, prin stopaj la sursă:

Formula contabilă:

78.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	78.000

g) Reflectarea în contabilitate a plății redevenței, din care s-a reținut impozitul pe venitul nerezidenților:

- Total de plată = 780.000 - 78.000 = 702.000 lei.

(în echivalent valută)

Formula contabilă:

702.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5124 – Conturi la bănci în valută	702.000

h) Reflectarea în contabilitate a TVA de plată, aferentă redevenței din prima lună (ratei de leasing):

- Rată de leasing = 30 $ x 26.000 lei / $ = 780.000 lei
- TVAd = 19 % = 780.000 x 19 % = 148.200 lei

Formula contabilă:

148.200	4426 – TVAd	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	148.200

- Reflectarea în contabilitate a plății efective a impozitului reprezentând TVA:

Formula contabilă:

148.200	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	148.200

Notă! Plata TVA poate fi reflectată şi direct, dar considerăm că nu se respectă metodologia contabilă:

Formula contabilă:

148.200	4426 – TVAd	=	5121 – Conturi la bănci în lei	148.200

i) În situaţia în care, la data plăţii facturii furnizorului extern (societatea de leasing), cursul de schimb valutar este mai mic decât cel convenit prin contract, se înregistrează şi diferenţele favorabile de curs valutar, sub forma veniturilor din diferenţe de curs valutar.

Dacă presupunem:

- Cursul valutar la data plăţii facturii furnizorului = 24.000 lei / $
- Rata de leasing la cursul valutar din contract = 30 $ x 25.000 lei / $ = = 750.000 lei
- Plata ratei de leasing la cursul valutar de la data plăţii = 30 $ x 24.000 lei/$ = 720.000 lei

Diferenţe favorabile de curs valutar = 750.000 - 720.000 = 30.000 lei

Formula contabilă:

750.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	%	
			5124 – Conturi la bănci în devize	720.000
			765 – Venituri din diferenţe de curs valutar	30.000

j) Reflectarea în contabilitate a dobândirii dreptului de proprietate asupra mijlocului fix, la expirarea contractului de leasing financiar:

- Valoarea reziduală la cursul valutar de la data transferului dreptului de proprietate = 250 $ x 28.000 lei/$ = 7.000.000 lei
- Valoarea reziduală la cursul valutar negociat prin contract = = 250 $ x 25.000 lei/$ = 6.250.000 lei

Diferenţe nefavorabile de curs valutar = 7.000.000 - 6.250.000 = 750.000 lei

Formula contabilă:

	%		404 – Furnizori de imobilizări	7.000.000
6.250.000	167 – Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=		
750.000	665 – Cheltuieli din diferenţe de curs valutar			

- Concomitent se face şi înregistrarea:

-		=	8036 – redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	6.250.000

k) Reflectarea în contabilitate a plăţii facturii furnizorului (societatea de leasing):

7.000.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5121 – Conturi la bănci în lei	7.000.000

l) Reflectarea în contabilitate a calculului şi plăţii taxei vamale la valoarea reziduală a mijlocului fix achiziţionat:

- Taxa vamală = 15 % = 7.000.000 x 15 % = 1.050.000 lei

Formula contabilă:

1.050.000	212 – Mijloace fixe	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	1050.000

- Reflectarea în contabilitate a plăţii taxei vamale la bugetul statului:

Formula contabilă:

1.050.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	1.050.000

m) Reflectarea în contabilitate a TVA deductibilă aferentă transferului dreptului de proprietate (achiziționarii) mijlocului fix la valoarea reziduală la care se adaugă taxele vamale:

- Valoarea reziduală = 7.000.000 lei
- Taxa vamală = 1.050.000 lei

Total = 8.050.000 lei

- $TVAd = 19\ \% = \frac{8.050.000 \times 19}{100} = 1.529.500$ lei

Formula contabilă:

1.529.000	4426 – TVAd	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	1.529.000

- Reflectarea în contabilitate a plății efective a impozitului reprezentând TVA:

Formula contabilă:

1.529.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	1.529.000

- Dacă plata TVA se face direct în vamă, se face înregistrarea:

Formula contabilă:

1.529.000	4426 – TVAd	=	5121 – Conturi la bănci în lei	1.529.000

VII. 2.7. - Contabilitatea veniturilor din vânzarea mărfurilor

Mărfurile reprezintă bunurile pe care unitatea patrimonială le cumpără în vederea revânzării. Acest lucru nu constituie o regulă deoarece bunurile sub formă de mărfuri pot fi comercializate direct de către producători prin magazinele proprii.

Pe plan naţional şi internaţional s-au consacrat două sisteme principale de vânzare a mărfurilor:

- Sistemul de vânzare a mărfurilor la preţúl cu ridicata, situaţie în care, de regulă, mărfurile sunt înregistrate în contabilitate la costul de achiziţie, iar vânzările se fac în partizi mari;
- Sistemul de vânzare a mărfurilor la preţul cu amănuntul, situaţie în care mărfurile sunt înregistrate în contabilitate la preţul de facturare, utilizându-se şi contul de diferenţe de preţ (***378 – Diferenţe de preţ la mărfuri***).

Atenţie! Pentru operaţiunile de comerţ interior şi exterior vă rugăm să consultaţi volumul III al lucrării „ ***Curs complet de contabilitate şi fiscalitate*** ” – Editura Economică, 2001.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor din vânzarea mărfurilor se realizează cu ajutorul contului ***707 – Venituri din vânzarea mărfurilor***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ **Contul 707 - Venituri din vânzarea mărfurilor:**

- ***Elementul evidenţiat:***
- ţine evidenţa veniturilor din vânzarea mărfurilor;
- ***Conţinutul economic*:**
- cont de venituri din exploatare;
- ***Funcţia contabilă*:**
- cont asimilat conturilor de pasiv;

- ***Se creditează*** cu mărfurile vândute prin reţeaua comercială cu ridicata sau cu amănuntul, la preţurile cu ridicata sau cu amănuntul, în funcţie de caz, respectiv:
- cu preţul de vânzare a mărfurilor (exclusiv TVA), livrate clienţilor (411);
- cu preţul de vânzare a mărfurilor (exclusiv TVA), pentru care nu s-au întocmit facturi (418);
- cu sumele încasate în numerar din vânzarea mărfurilor, exclusiv TVA (5311);
- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului, respectiv:
- cu trecerea veniturilor colectate, asupra contului de profit şi pierdere, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);
- ***Sold final:***
- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

A. Înregistrarea veniturilor la întreprinderile comerciale cu ridicata:

Exerciţiul nr. 1. O întreprindere comercială cu ridicata efectuează în cursul perioadei de gestiune următoarele operaţii:

- Aprovizionări cu mărfuri de la furnizori = 5.000.000 lei

• Vânzări de mărfuri către întreprinderi comerciale cu amănuntul, la preț negociat = 7.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziționării mărfurilor de la furnizor și intrarea lor în gestiune:

• Preț de achiziție = 5.000.000 lei
• TVAd = 19 % = 5.000.000 x 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%		401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	371 – Mărfuri	=		
950.000	4426 – TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plății facturii furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

c) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor către clienți, la preț negociat:

• Preț de vânzare negociat = 7.000.000 lei
• TVAc = 19 % = 7.000.000 x 19 % = 1.330.000 lei

Total factură = 8.330.000 lei

Formula contabilă:

8.330.000	411 – Clienți	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	7.000.000
			4427 – TVAc	1.330.000

d) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii mărfurilor vândute de la clienți:

Formula contabilă:

8.330.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienți	8.330.000

e) În situația în care livrarea mărfurilor către clienți se face fără factură, aceasta urmând a fi emisă ulterior, se fac următoarele înregistrări (mărfuri le circulă pe baza avizului de expediție):

- Preț de vânzare negociat = 7.000.000 lei
- TVA neexigibilă = 19 % = 7.000.000 x 19 % = 1.330.000 lei

Total = 8.330.000 lei

Formula contabilă:

8.330.000	418 – Clienți - facturi de întocmit	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	7.000.000
			4428 – TVA neexigibilă	1.330.000

- Ulterior, la întocmirea facturii se fac următoarele înregistrări:

8.330.000	411 – Clienți	=	418 – Clienți - facturi de întocmit	8.330.000

Respectiv:

1.330.000	4428 – TVA neexigibilă	=	4427 – TVAc	1.330.000

f) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu mărfurile vândute:

- Prețul de achiziție a mărfurilor vândute = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371 – Mărfuri	5.000.000

g) Reflectarea în contabilitate la sfârşitul perioadei de gestiune a închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli, prin rezultatul exerciţiului (perioadei):

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli:

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit şi pierdere	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri:

Formula contabilă:

7.000.000	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 – Profit şi pierdere	7.000.000

3. Înregistrarea veniturilor la întreprinderile comerciale cu amănuntul

Exemplul nr. 1. O întreprindere comercială cu amănuntul realizează în cursul perioadei de gestiune următoarele operaţii:

- Achiziţionări de mărfuri de la furnizori = 7.000.000 lei
- Adaos comercial practicat = 30 %
- Vânzări de mărfuri la preţul cu amănuntul = 3.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Determinarea preţului de vânzare cu amănuntul, preţ cu care se înregistrează mărfurile în contabilitate:

- Preţ de achiziţie (Pa) = 7.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 7.000.00 x 19 % = 1.330.000 lei

Total factură furnizor = 8.330.000 lei

- Adaos comercial (Ac) = 30 % = Pa x 30 % = 7.000.000 x 30 % = 2.100.000 lei

• Preț de vânzare fără TVA (Pv) = Pa + Ac = 7.000.000 + 2.100.000 = 9.100.000 lei

• TVA neexigibil aferent mărfurilor pe stoc = 19 % = Pv x 19 % = 9.100.000 x 19 % = 1.729.000 lei

• Preț de vânzare cu amănuntul (Pa) = Pa + Ac + TVAn = 7.000.000 + + 2.100.000 + 1.729.000 = Pv + TVAn = 9.100.000 + 1.729.000 = = 10.829.000 lei

Pa = 10.829.000 lei

b) Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiune a mărfurilor, la prețul cu amănuntul:

Formula contabilă:

10.829.000	371 – Mărfuri	=	%	
			401 – Furnizori	7.000.000
			378 – Diferențe de preț la mărfuri (Adaos comercial)	2.100.000
			4428 – TVA neexigibil	1.729.000

c) Reflectarea în contabilitate a TVAd care trebuie plătit furnizorului:

Formula contabilă:

1.330.000	4426 – TVAd	=	401 – Furnizori	1.330.000

d) Reflectarea în contabilitate a plății facturii furnizorului:

Formula contabilă:

8.330.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	8.330.000

e) - Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor prin unitățile comerciale cu amănuntul:

- Mărfuri vândute la preț cu amănuntul = 3.000.000 lei
- TVA colectată recalculată (TVAcr) = $\frac{19}{119}$ x 100 = 15,96 % =

= 3.000.000 x 15,96 % = 478.800 lei

- Venituri din vânzarea mărfurilor = 3.000.000 - 478.000 = 2.521.200 lei

Formula contabilă:

3.000.000	5311 – Casa în lei	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	2.521.000
			4427 – TVA c	478.000

f) Determinarea adaosului comercial mediu necesar la descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute:

- Se determină mai întâi coeficientul mediu de adaos (K)

$$K = \frac{Si_{378} + Rc_{378}}{Si_{371} + Rd_{371} - TVA_n} = \frac{0 + 2.100.000}{0 + 10.829.000 - 1.729.000} =$$

$$= \frac{2.100.000}{9.100.000} = 0,23$$

K = 0,23

- Se determină adaosul comercial mediu prin înmulțirea coeficientului mediu de adaos (K) cu valoarea mărfurilor vândute, fără TVAc, adică cu veniturile din vânzarea mărfurilor, respectiv:
  - Adaosul comercial mediu ($\overline{Ac}$) = K x 2.521.000 = 0,23 x = 2.521.000 = 579,830 lei

g) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu mărfurile vândute:

- Valoarea mărfurilor vândute (Vm.v.) = 3.000.000 lei
- Adaos comercial mediu ($\overline{Ac}$) = 579.830 lei
- TVA neexigibilă devenită exigibilă (TVAc recalculată) = 478.000 lei

- Cheltuieli aferente mărfurilor vândute = Vm.v. - Ac - TVAn = 3.000.000 - 579.830 - 478.000 = 1.942.170 lei

Formula contabilă:

	%		371 – Mărfuri	3.000.000
1.942.170	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=		
579.830	378 – Diferenţe de preţ la mărfuri (Ac)			
478.000	4428 – TVAn			

h) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii), a închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli:

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli:

Formula contabilă:

1.942.170	121 – Profit şi pierderi	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	1.942.170

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri:

Formula contabilă:

2.521.000	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 – Profit şi pierdere	2.521.000

VII. 2.7.1. - Contabilitatea vânzării mărfurilor prin creanţe purtătoare de dobânzi

Vânzarea mărfurilor prin creanţe purtătoare de dobânzi, este un caz special de vânzare pe credit a mărfurilor, urmând ca, la termenul scadent de plată, clientul să achite atât valoarea mărfurilor achiziţionate, cât şi dobânda calculată de furnizor pentru perioada de credit la valoarea mărfurilor. Asemenea forme de vânzare practică, de regulă, întreprinderile comerciale cu ridicata.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. O întreprindere comercială cu ridicata livrează unei întreprinderi comerciale cu amănuntul mărfuri, în următoarele condiţii:

- Data vânzării: 1.05.2002
- Preţul de vânzare = 5.000.000 lei
- Data plăţii mărfurilor şi a dobânzii: 1.05.2003
- Dobânda stabilită: 20 %

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor pe credit:

- Preţ de vânzare = 5.000.000 lei
- Dobânda = 20 % = 5.000.000 x 20 % = 1.000.000 lei

Total = 6.950.000 lei

Formula contabilă:

6.950.000	411 – Clienţi	%		
		=	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	5.000.000
			472 – Venituri înregistrate în avans	1.000.000
			4427 – TVAc	950.000

b) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor:

Formula contabilă:

6.950.000	5121– Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	6.950.000

- *Concomitent* se face următoarea înregistrare:

Formula contabilă:

1.000.000	472 – Venituri înregistrate în avans	=	766 – Venituri din dobânzi	1.000.000

Notă! Considerăm că la vânzarea mărfurilor pe credit ar trebui să se utilizeze TVA neexigibilă, care devine exigibilă la data încasării facturii, respectiv ar trebui făcute următoarele înregistrări:

- Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor:

Formula contabilă:

6.950.000	411 – Clienți	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	5.000.000
			472 – Venituri înregistrate în avans	1.000.000
			4428 – TVA neexigibilă	950.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării clienților la termenul scadent:

Formula contabilă:

6.950.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienți	6.950.000

- *Concomitent* se fac următoarele înregistrări:

1.000.000	472 – Venituri înregistrate în avans	=	766 – Venituri din dobânzi	1.000.000

Respectiv:

950.000	4428 – TVAni	=	4427 – TVAc	950.000

c) - Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri:

Formula contabilă:

	%		121 – Profit şi pierderi	6.000.000
5.000.000	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	=		
1.000.000	766 – Venituri din dobânzi			

Exemplul nr. 2. Considerăm că o întreprindere comercială cu ridicata vinde mărfuri în valoare de 6.000.000 lei, pe credit, cu termen de plată în 3 ani, dobânda stabilită fiind de 20% pe an.

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Determinarea anuității (creanței plus dobânda anuală), în baza următoarei relații de calcul:

$$Sa = \sum_{i=1}^{n} Sc \times \frac{d\,(1+d)^{n}}{(1+d)^{n} - 1}$$

în care:

Sa - suma reprezentând anuitatea, adică valoarea creanței şi a dobânzii de încasat anual;

Sc - suma reprezentând creanța de încasat (valoarea mărfurilor);

d - numărul de ani luați în calcul (în cazul exemplului nostru, 3 ani).

Atenție! - Pentru a nu fi derutați în calcule de exprimarea în procente a ratei dobânzii, construiți formula în felul următor:

$$Sa = \sum_{i=1}^{n} Sc \times \frac{\frac{d}{100}\left(1+\frac{d}{100}\right)^{n}}{\left(1+\frac{d}{100}\right)^{n} - 1}$$

Rezultă:

$$Sa = \sum_{i=1}^{3} 6.000.000 \times \frac{0,20\ (1+0,20)^3}{(1+0,20)^3 - 1} =$$

$$= \sum_{i=1}^{3} 6.000.000 \times \frac{0,20 \times 1,728}{1,728 - 1} =$$

$$= \sum_{i=1}^{3} 6.000.000 \times \frac{0,3456}{0,728} = \sum_{i=1}^{3} \frac{2.073.600}{0,728} =$$

$$= 2.848.352 \text{ lei}$$

Sa = 2.848.352 lei

- Suma anuităților pe 3 ani = Sa x 3 ani = 2.848.352 x 3 = 8.545.056 lei

- Cunoscând care este anuitatea, adică creanța şi dobânda de încasat anual; putem întocmi planul de încasări (rambursări), în formulă constantă sau variabilă a anuităților.

Planul de încasări în formulă constantă a anuităților se prezintă astfel:

Anii	Anuitatea	Dobânda	Creanța	Sold creanță rămas la începutul anului
1.	2.848.352	1.200.000	1.648.352	6.000.000
2.	2.848.352	870.330	1.978.022	4.351.648
3.	2.848.352	474.726	2.373.626	2.373.626
Total	**8..545.056**	**2.545.056**	**6.000.000**	**-**

Legendă (interpretarea tabelului de încasare)

- **Anul 1:**
- Sold la începutul anului (operațiunii) = 6.000.000 lei
- Anuitatea (creanță + dobândă) = 2.848.352 lei

  din care:
- Dobânda = sold x rata dobânzii = 6.000.000 x 20 % = 1.200.000 lei
- Creanța anuală = Anuitatea - dobânda anuală =

  = 2.848.352 - 1.200.000 = 1.648.352 lei

♦ **Anul 2:**

- Soldul creanței la începutul anului (2) = Total creanță - creanța din anul (1) = 6.000.000 - 1.648.352 = 4.351.648 lei
- Anuitatea = 2.848.352 lei

din care:

- Dobânda = sold (2) x 20 % = 4.351.648 x 20 % = 870.330 lei
- Creanța anuală = Anuitatea - dobânda (2) = = 2.848.352 - 870.330 = 1.978.022 lei

♦ **Anul 3:**

- Soldul creanței (3) = Soldul creanței (2) - creanța anuală (2) = 4.351.648 - 1.978.022 = 2.373.626 lei
- Anuitatea = 2.848.352 lei

din care:

- Dobânda = sold creanță (3) x 20 % = 2.373.626 x 20 % = 474.726 lei
- Creanța anuală = Anuitatea - dobânda (3) = = 2.848.352 - 474.726 = 2.373.627 lei

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor pe credit:

- Preț de vânzare = 6.000.000 lei
- TVA neexigibilă = 19 % = 6.000.000 x 19 % = 1.140.000 lei
- Dobânda totală = 2.545.056 lei

Total = 9.685.056 lei

Formula contabilă:

9.685.056	411 – Clienți	%		
		=	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	6.000.000
			472 – Venituri înregistrate în avans	2.545.056
			4428 – TVA neexigibilă	1.140.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării anuității (creanța + dobânda anuală) din primul an, inclusiv TVA:

- creanța de încasat (conform programului) = 1.648.352 lei
- TVAc = 19 % = 1.648.352 x 19 % = 313.187 lei
- Dobânda din primul an = 1.200.000 lei

Total = 3.161.539 lei

Formula contabilă:

3.161.539	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienți	3.161.539

- Concomitent se fac următoarele înregistrări:

- Înregistrarea venitului din dobânzi:

1.200.000	472 – Venituri înregistrate în avans	=	766 – Venituri din dobânzi	1.200.000

- Înregistrarea TVA neexigibilă devenită exigibilă:

313.187	4428 – TVAn	=	4427 - TVAc	313.187

d) Reflectarea în contabilitate a încasării anuității şi TVA în anul 2:

- Creanțe de încasat = 1.978.022 lei
- TVAc = 19 % = 1.978.022 x 19 % = 375.824 lei
- Dobânda (2) = 870.330 lei

Total = 3.224.176 lei

Formula contabilă:

3.224.176	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienți	3.224.176

- Concomitent se fac următoarele înregistrări:

- Înregistrarea veniturilor din dobânzi, ca urmare a transferării veniturilor înregistrate în avans în venituri curente:

870.330	472 – Venituri înregistrate în avans	=	766 – Venituri din dobânzi	870.330

- Înregistrarea TVA neexigibilă devenită exigibilă:

870.330	4428 – TVAn	=	4427 - TVAc	870.330

e) Reflectarea în contabilitate a încasării anuităţii şi TVA în anul 3:

- Creanţe de încasat = 2.373.626 lei
- TVAc = 19 % = 2.373.626 x 19 % = 450.989 lei
- Dobânda (3) = 474.726 lei

Total = 3.299.341 lei

Formula contabilă:

3.299.341	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienți	3.299.341

- Concomitent se fac următoarele înregistrări:
- Înregistrarea veniturilor din dobânzi:

474.726	472 – Venituri înregistrate în avans	=	766 – Venituri din dobânzi	474.726

- Înregistrarea TVA neexigibilă devenită exigibilă:

450.989	4428 – TVAn	=	4427 - TVAc	450.989

VII. 2. 8. - Contabilitatea veniturilor din activităţi diverse

În categoria veniturilor din activităţi diverse se.includ:

- Veniturile din comisioane;
- Veniturile din valorificarea ambalajelor nerestituite de clienţi;
- Venituri din punerea la dispoziţia terţilor a personalului unităţii;
- Venituri din servicii prestate în interesul personalului;
- Alte venituri realizate din relaţiile cu terţii.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor din activităţi diverse se realizează cu ajutorul contului ***708 - Venituri din activităţi diverse***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ Contul 708 - Venituri din activităţi diverse:

- ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa veniturilor din diverse activităţi cum sunt: comisioane, servicii prestate în interesul personalului, punerea la dispoziţia terţilor a personalului unităţii, venituri din valorificarea ambalajelor, precum şi alte venituri realizate din relaţiile cu terţii ;

- ***Conţinutul economic*:**

- cont de venituri din exploatare;

- ***Funcţia contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de pasiv;

- ***Se creditează*** cu alte venituri de exploatare angajate de unitate, respectiv:

- cu sumele facturate clienţilor (exclusiv TVA), reprezentând venituri din activităţi diverse (411);
- cu sumele datorate de clienţi (exclusiv TVA), pentru care nu s-au întocmit facturi (418);
- cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienţi (419);
- cu sumele datorate de personal, reprezentând consumuri efectuate pentru acesta, şi care se fac venituri ale unităţii (4282);
- cu sumele încasate de la terţi (exclusiv TVA) reprezentând venituri din activităţi diverse (512, 531);

- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate, asupra contului de profit şi pierdere, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final.

EXEMPLE:

Exercitiul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a facturării către clienți a unor venituri din activități diverse, în sumă de 5.000.000 lei:

- Activități diverse efectuate = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 5.000.000 x 19 % = 950.000 lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	411 – Clienți	=	%	
			708 – Venituri din activități diverse	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării clienților:

Formula contabilă:

5.950.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	=	411 – Clienți	5.950.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	708 – Venituri din activități diverse	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din activități diverse, în sumă de 5.000.000 lei, care nu au fost facturate, facturarea urmând a se face ulterior:

- Diverse activități prestate = 5.000.000 lei
- TVA neexigibilă = 19 % = 5.000.000 x 19 % = 950.000 lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	418 – Clienţi - facturi de întocmit	=	% 708 – Venituri din activităţi diverse	5.000.000
			4428 – TVAn	950.000

- Ulterior, la întocmirea facturii se fac următoarele înregistrări:

5.950.000	411 – Clienţi	=	418 – Clienţi - facturi de întocmit	5.950.000

Respectiv:

950.000	4428 – TVAn	=	4427 - TVAc	950.000

Exemplul nr. 3. Un agent economic livrează mărfuri unui client în următoarele condiții:

- Valoarea mărfurilor livrate = 5.000.000 lei.
- Ambalaje de protecție a mărfurilor, care circulă în sistem de restituire = 1.000.000 lei.
- La termenul scadent, clientul nu restituie ambalajele restituibile.

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor, însoțite de ambalajele restituibile:

- Preț de vânzare = 5.000.000 lei
- Ambalaje restituibile = 1.000.000 lei

Total = 6.000.000 lei

- TVAc = 19 % = 6.000.000 x 19 % = 1.140.000 lei

Total factură = 7.140.000 lei

Formula contabilă:

7.140.000	411 – Clienți	=	% 707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	5.000.000
			419 – Clienți – creditori	1.000.000
			4427 – TVAc.	1.140.000

b) Reflectarea în contabilitate a situaţiei când ambalajele sunt restituite de client:

- Ambalaje restituibile = 1.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 1.000.000 x 19 % = 190.000 lei

Total = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

1.000.000	419 – Clienţi - creditori	=	% 411 – Clienţi	1.190.000
			4427 – TVAc	190.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor, după ce s-a scăzut valoarea ambalajelor restituite:

- Valoarea facturată = 7.140.000 - 1.190.000 = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	5.950.000

d) Reflectarea în contabilitate a situaţiei când clientul nu returnează ambalajele restituibile:

Atenţie! În această situaţie, ambalajele se consideră vândute clientului, sumele obţinute fiind considerate venituri din activităţi diverse.

- Valoarea ambalajelor = 1.000.000 lei
- Nu se mai calculează TVAc, deoarece el a fost calculat o dată la livrarea mărfurilor
- Dacă la calculul TVAc de la livrarea mărfurilor însoţite de ambalaje nu este inclusă valoarea ambalajelor, atunci, în situaţia de nerestituire, se calculează şi TVAc

Formula contabilă:

1.000.000	419 – Clienţi - creditori	=	708 – Venituri din activităţi diverse	1.000.000

- Încasarea factţurii reprezentând valoarea mărfurilor, a ambalajelor şi TVAc:

Formula contabilă:

7.140.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	7.140.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a consumurilor efectuate de salariaţi din operaţii diverse, în sumă de 5.000.000 lei:

- Consumuri efectuate de salariaţi din operaţii diverse = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 5.000.000 x 19 % = 950.00 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			708 – Venituri din activităţi diverse	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării sumelor de la salariaţi, reprezentând diverse consumuri:

Formula contabilă:

7.140.000	5311 – Casa în lei	=	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul	5.950.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	708 – Venituri din activităţi diverse	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a sumelor încasate de la terți, inclusiv TVA, prin casieria unității sau prin bancă, reprezentând venituri din activități diverse, în sumă de 5.000.000 lei:

- Sume încasate = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	5311 - Casa în lei	=	%	
			708 – Venituri din activități diverse	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

Sau:

5.950.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	%	
			708 – Venituri din activități diverse	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	708 – Venituri din activități diverse	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000

Exemplul nr. 6. O firmă de comerț exterior achiziționează de la furnizorii interni, în vederea livrării la export, cu plata la vedere, mărfuri, în următoarele condiții:

- Achiziții de mărfuri la furnizori interni = 50.000.000 lei
- Preț de vânzare la extern, în condiția de livrare CIF (cost, insurance, freight, adică prețul mărfii, asigurarea şi navlul) = 3.000 $
- Cursul valutar = 20.000 lei / $
- Cheltuieli de asigurare pe parcurs extern = 80 $
- Cheltuieli de transport pe parcurs extern = 100 $

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Determinarea preţului FOB net în valută (FOB N.V.)

Atenţie! Condiţia de livrare FOB (Free on board, respectiv „Franco la bord" sau „Franco bordul navei"), respectiv preţul FOB, este considerat preţ de referinţă la al cărui nivel se aduc toate celelalte preţuri externe de vânzare (vezi „ Curs complet de contabilitate şi fiscalitate" – Vol. III).

$$FOB_{N.V.} = PV_{CIF} - (Ch_{a.v.} + CH_{t.v.}) = 3.000\ \$ - 180\ \$ = 2.820\ \$$$

b) Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiunea firmei de comerţ exterior a mărfurilor achiziţionate de la intern:

- Preţ de achiziţie = 50.000.0000 lei
- TVAd = 19 % = 50.000.000 x 19 % = 9.500.000 lei

Total factură furnizor intern = 59.500.000 lei

Formula contabilă:

	%			
		=	401 – Furnizori	59.500.000
50.000.000	371 – Mărfuri			
9.500.000	4426 - TVAd			

c) Reflectarea în contabilitate a livrării mărfurilor la export:

- Preţ de vânzare CIF (PV_{CIF}) = 3.000 $ x 20.000 lei / $ = 60.000.000 lei
- Cheltuieli cu asigurarea pe parcurs extern în valută (CH a.v.) = 80 $ x 20.0000 lei / $ = 1.600.000 lei
- Cheltuielile de transport pe parcurs extern, în valută (CH t.v.) = =100 $ x x 20.000 lei / $ = 2.000.000 lei

- Preţ de vânzare FOB net în valută (FOB_{NV}) = PV_{CIF} - (CH a.v. + + CH t.v.) = 3.000 $ - (80 $ + 100 $) = 2.820. $ x 20.000 lei / $ = = 56.400.000 lei

Atenție! Veniturile obținute, reprezentând cheltuieli de asigurare şi de transport, pe parcurs extern, sunt venituri din activităţi diverse
(80 $ + 100 $ = 180 $ x 20.000 lei / $ = 3.600.000 lei)

Formula contabilă:

60.000.000 (3.000 $)	411 - Clienți	=	%		
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	56.400.000 (2.820 $)	
			708 – Venituri din activități diverse	3.600.000 (180 $)	

d) Reflectarea în contabilitate a încasării clientului extern:

Formula contabilă:

60.000.000 (3.000 $)	5124 - Conturi la bănci în devize	=	411 – Clienți	60.000.000 (3.000 $)

e) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu mărfurile vândute:

Formula contabilă:

50.000.000	607 - Cheltuieli privind mărfurile	=	371 – Mărfuri	50.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu asigurarea mărfurilor pe parcurs extern:

Formula contabilă:

1.600.000 (80 $)	613 - Cheltuieli cu primele de asigurare	=	401 – Furnizori	1.600.000 (80 $)

g) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor de transport pe parcurs extern:

Formula contabilă:

2.000.000 (100 $)	624	- Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal	=	401 – Furnizori	2.000.000 (100 $)

h) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune, a închiderii conturilor de cheltuieli:

Formula contabilă:

53.600.000	121	- Profit şi pierdere	=	%	
				607 – Cheltuieli privind mărfurile	50.000.000
				613 – Cheltuieli cu primele de asigurare	1.600.000
				624 – Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal	2.000.000

i) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

56.400.000	707	– Venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 - Profit şi pierdere	60.000.000 (3.000 $)
3.600.000 (180 $)	708	– Venituri din activităţi diverse			

VII. 3. - Contabilitatea veniturilor din producţia stocată

În cadrul veniturilor din exploatare, un loc aparte îl ocupă veniturile din producţia stocată, reprezentând variaţia în plus (creştere), sau minus (reducere), între valoarea la cost de producţie efectiv a stocurilor de produse şi a producţiei în curs de execuţie de la finele

perioadei şi valoarea stocurilor iniţiale ale produselor şi producţiei în curs de execuţie, neluând în calcul provizioanele pentru depreciere constituite.

Reflectarea în contabilitate a variaţiei stocurilor de produse fabricate şi comenzi în curs de execuţie se realizează cu ajutorul contului ***711 – Venituri din producţia stocată***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ **Contul 711 - Venituri din producţia stocată:**

- ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa veniturilor din producţia stocată;

- ***Conţinutul economic*:**

- cont de venituri din exploatare;

- ***Funcţia contabilă*:**

- cont bifuncţional care reflectă evoluţia rezultatelor din variaţia stocurilor de produse fabricate şi produse în curs de execuţie;

- ***Se creditează*** cu producţia stocată în cursul perioadei de gestiune (lunii), inclusiv producţia în curs de execuţie existentă la sfârşitul lunii, respectiv:

- la sfârşitul perioadei de gestiune, cu costul producţiei lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie (331, 332);

- cu preţul de înregistrare a semifabricatelor, produselor finite şi produselor reziduale obţinute, precum şi diferenţele între preţul prestabilit şi costul de producţie (341, 345, 346, 348);

- cu costul de producţie a baracamentelor şi amenajărilor provizorii, obţinute din producţie proprie (323);

- cu preţul de înregistrare a animalelor şi păsărilor obţinute din producţie proprie, precum şi diferenţele de preţ aferente (361, 368);

- ***Se debitează*** cu producţia stocată care a ieşit din depozite în cursul perioadei de gestiune, prin vânzare sau prin alte modalităţi, respectiv:

- la începutul perioadei de gestiune, cu reluarea (anularea), producţiei, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie (331, 332);

- cu valoarea semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor şi păsărilor vândute sau constatate lipsă la inventariere (323, 341, 345, 346, 348, 361, 368);

- ***Soldul contului*** este transferat la sfârşitul perioadei de gestiune asupra contului de rezultate financiare (121), înainte de transferare el putând fi:

- **sold creditor**, în toate situaţiile când producţia stocată intrată în depozite, inclusiv producţia în curs de execuţie de la sfârşitul lunii, depăşeşte producţia ieşită din depozite în cursul lunii, inclusiv producţia în curs de execuţie de la începutul lunii;

- **sold debitor**, în toate situaţiile când producţia stocată intrată în depozite, inclusiv producţia în curs de execuţie de la sfârşitul lunii, este inferioară producţiei ieşite din depozite în cursul perioadei de gestiune, inclusiv producţia în curs de execuţie de la începutul lunii.

Contul ***711 – Venituri din producţia stocată*** se poate dezvolta în conturi analitice în funcţie de necesităţile firmei.

Atenţie! Agenţii economici care practică metoda inventarului intermitent crediteză contul ***711 – Venituri din producţia stocată***, la sfârşitul lunii, numai cu produsele fabricate care nu au fost vândute în cursul lunii, cu excepţia produselor existente la sfârşitul lunii precedente şi cu producţia în curs de execuţie de la sfârşitul lunii, mai puţin producţia în curs de execuţie de la sfârşitul lunii precedente.

Veniturile din producţia stocată se înscriu alături de celelalte venituri din exploatare, în contul de profit şi pierderi, cu semnul (+), dacă soldul contului ***711 – Venituri din producţia stocată*** este creditor, sau cu semnul (-), dacă soldul contului este debitor, respectiv:

- Soldul contului ***711 – Venituri din producţia stocată*** este preluat în creditul contului ***121 – Profit şi pierdere***, astfel:

a) - cu semnul (+), dacă soldul final al contului este creditor (***stocaj***), adică:

Stocul final > Stocul iniţial

b) - cu semnul (-), dacă soldul final este debitor (***destocaj***), adică:

Stocul final < Stocul iniţial

Veniturile din producţia stocată măresc sau, dimpotrivă, descresc mărimea veniturilor din exploatare luate în considerare la determinarea rezultatului exerciţiului financiar, respectiv:

Ve = (Vv + Vi + Vs + Va + Vp) ± Vps

Sau:

Ve = (gr.70 + gr.72 + gr.74 + gr.75 + gr.78) ± gr.71

în care:

Ve - venituri din exploatare;
Vv - venituri din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi (grupa de conturi: 70);
Vi - venituri din producţia de imobilizări (grupa de conturi: 72);
Vs - venituri din subvenţii de exploatare (gr. 74);
Va - alte venituri din exploatare (gr. 75);
Vp - venituri din provizioane (gr. 78);
Vps - venituri din producţia stocată (gr. 71).

Fiind un cont de variaţie a stocurilor, contul ***711 – Venituri din producţia stocată*** este utilizat numai de firmele care realizează activităţi de producţie şi prestări servicii sau lucrări, având producţie pe stoc sau producţie, lucrări şi servicii în curs de execuţie.

Stocurile rezultate din producţia proprie generează pentru agentul economic un venit potenţial, care se înregistrează în contabilitate, în cazul utilizării ***metodei inventarului permanent***, prin debitarea conturilor de stocuri şi creditarea contului de venituri ***711 – Venituri din producţia stocată***.

În cazul ieşirilor de stocuri din gestiune, realizate din producţia proprie, se creditează conturile de stocuri, cu valoarea produselor ieşite, la preţ de înregistrare şi se debitează contul ***711 – Venituri din producţia stocată***.

Urmărind evoluţia înregistrărilor în contul ***711 – Venituri din producţia stocată***, observăm că el joacă rolul unui cont de variaţie a stocurilor provenite din producţia proprie.

Atenţie! De altfel, în noul Plan general de conturi, armonizat cu Directiva a–IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate , grupa de venituri 71 se numeşte „ ***Variaţia stocurilor*** “ având în componenţă contul sintetic ***711 – Variaţia stocurilor***.

La sfârşitul perioadei de gestiune, soldurile conturilor de stocuri fabricate se compară cu existenţele efective determinate pe baza inventarului şi eventualele diferenţe în plus sau în minus, se regularizează prin debitarea conturilor de stocuri şi creditarea contului ***711 – Venituri din producţia stocată*** în cazul ***plusurilor de inventar***, respectiv, prin creditarea conturilor de stocuri şi debitarea contului ***711 – Venituri din producţia stocată***, în cazul ***lipsurilor de inventar***.

La sfârşitul perioadei de gestiune, după efectuarea regularizărilor determinate de inventarul fizic, contul ***711 – Venituri din producţia stocată*** se închide prin rezultatul exerciţiului (contul ***121 – Profit şi pierderi***), conform regulilor generale de închidere a conturilor de venituri.

Aşa cum s-a făcut precizarea, soldul contului ***711 – Venituri din producţia stocată*** este transferat în contul ***121 – Profit şi pierderi*** , la rubrica corespunzătoare din structura veniturilor din exploatare, pentru determinarea ***Producţiei exerciţiului*** , astfel:

- În situaţia stocajului (Stoc final > Stoc iniţial), contul ***711 – Venituri din producţia stocată*** are sold creditor şi se înscrie în contul de profit şi pierderi cu semnul (+), mărind producţia exerciţiului;
- În situaţia destocajului (Stoc final < Stoc iniţial), soldul contului ***711 – Venituri din producţia stocată*** este debitor şi se înscrie în contul de profit şi pierderi cu semnul (-), micşorând producţia exerciţiului.

Pentru demonstraţie, presupunem următorul caz:

CAZUL I - Un agent economic prezintă următoarea situaţie privind stocurile de produse finite:

- Stoc iniţial = 5.000.000 lei
- Intrări în cursul perioadei din producţia proprie = 7.000.000 lei

- Vânzări în cursul perioadei la preţ negociat = 6.000.000 lei
- Costul de producţie al produselor finite vândute = 4.000.000 lei
- Stoc final (determinat pe bază de inventariere) = 7.500.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a produselor finite obţinute în cursul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

7.000.000	345 - Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată		7.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării de produse finite, la preţ negociat:

- Preţ de vânzare = 6.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 6.000.000 x 19 % = 1.140.000 lei

Total factură = 7.140.000 lei

Formula contabilă:

7.140.000	411 - Clienţi	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	6.000.000
			4427 – TVAc	1.140.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor:

Formula contabilă:

7.140.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	7.140.000

d) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a produselor finite vândute:

Formula contabilă:

4.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	345 – Produse finite	4.000.000

e) La sfârşitul perioadei de gestiune se reflectă în contabilitate rezultatul inventarului, astfel:

- Stocul final scriptic = Si + I - E = 5.000.000 + 7.000.000 - - 4.000.000 = 8.000.000 lei
- Stoc faptic = 7.500.000 lei

Lipsuri de inventar = 8.000.000 - 7.500.000 = 500.000 lei

- Reflectarea în contabilitate a lipsurilor din gestiune:

Formula contabilă:

500.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	345 – Produse finite	500.000

- Ca urmare a acestor operaţii, situaţia în contul de stocuri (345) şi în contul ***711 – Venituri din producţia stocată*** se prezintă astfel:

D **345 – Produse finite** **C**

Si = 5.000.000	
7.000.000	4.000.000
	500.000
Td = 12.000.000	Tc = 4.500.000
Sfd = 7.500.000	7.500.000

D **711 – Venituri din producţia stocată** **C**

4.000.000	7.000.000
500.000	
Td = 4.500.000	Tc = 7.000.000
2.500.000	Sfc = 2.500.000

- Din analiza celor două conturi putem trage următoarele concluzii:

- soldul final debitor al contului ***345 – Produse finite***, în sumă de 7.500.000 lei, reflectă mărimea reală a stocului de produse finite, evaluat la cost de producţie;

- soldul final creditor al contului ***711 – Venituri din producția stocată***, în sumă de 2.500.000 lei, indică fenomenul de stocaj (Stoc final > Stoc inițial), care se va înscrie în contul de profit şi pierdere cu semnul (+), mărind producţia exerciţiului, respectiv:

2.500.000	121 – Profit şi pierdere	=	711 – Venituri din producția stocată	2.500.000

- Dacă presupunem că soldul final al contului ***711 – Venituri din producția stocată*** ar fi fost debitor cu suma de 2.500.000 lei, atunci el s-ar fi înscris în contul de profit şi pierdere cu semnul (-), adică se producea fenomenul de destocaj (Stoc final < Stoc inițial), micşorând producția exercițiului cu suma respectivă:

2.500.000	711 – Venituri din producția stocată	=	121 – Profit şi pierdere	2.500.000

CAZUL II: În cazul aplicării metodei inventarului intermitent, situația se prezintă astfel:

- Stoc inițial de produse finite = 5.000.000 lei
- Vânzări de produse finite în cursul perioadei de gestiune = 6.000.000 lei
- Stoc final = 8.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor în cazul utilizării metodei inventarului intermitent presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate la începutul perioadei de gestiune (lunii) a anulării stocului inițial de produse finite:

Formula contabilă:

5.000.000	711 – Venituri din producția stocată	=	345 – Produse finite	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzărilor de produse finite în cursul perioadei de gestiune:

- Vânzări de produse finite = 6.000.000
- TVAc = 19 % = 6.000.000 x 19 % = 1.140.000 lei

Total factură = 7.140.000 lei

Formula contabilă:

7.140.000	411 - Clienţi	=	%		
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite		6.000.000
			4427 – TVAc		1.140.000

c) Reflectarea în contabilitate a înscrierii clienţilor:

Formula contabilă:

7.140.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 - Clienţi	7.140.000

d) Reflectarea în contabilitate a stocului final de produse finite, constatat pe bază de inventariere, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

8.000.000	345 - Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	8.000.000

e) De asemenea, s-au constatat lipsuri imputabile, în sumă de 500.000 lei:

Formula contabilă:

500.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	345 - Produse finite	8.000.000

f) În urma operaţiilor efectuate, situaţia în contul de stocuri (345) şi cel de venituri din producţia stocată (711) se prezintă astfel:

D	345 – Produse finite	C
Si = 5.000.000		
8.000.000		5.000.000
		500.000
Td = 13.000.000		Tc = 5.500.000
Sfd = 7.500.000		7.500.000

D	711 – Venituri din producția stocată	C
5.000.000		8.000.000
500.000		
Td = 5.500.000		Tc = 8.000.000
2.500.000		Sfc = 2.500.000

EXEMPLE:

A. Înregistrări la costul de producție

Exercițiul nr. 1. Reflectarea în contabilitate, la sfârșitul perioadei de gestiune (lunii) a costului produselor în curs de execuție, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	331 - Produse în curs de execuție	=	711 – Venituri din producția stocată	5.000.000

- La începutul următoarei perioade de gestiune adică la începutul lunii următoare, se procedează la reluarea producției în curs de execuție:

Formula contabilă:

5.000.000	711 – Venituri din producția stocată	=	331 - Produse în curs de execuție	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate la sfârşitul perioadei de gestiune a lucrărilor şi serviciilor, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	332 - Lucrări şi servicii în curs de execuţie	=	711 – Venituri din producţia stocată	5.000.000

- La începutul următoarei perioade de gestiune, se procedează la reluarea lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie:

Formula contabilă:

5.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	332 - Lucrări şi servicii în curs de execuţie	5.000.000

Exemplul nr. 3 - Reflectarea în contabilitate a produselor finite înregistrate la costul de producţie efectiv şi vânzarea lor către terţi, astfel:

- Produse finite la costul efectiv de producţie = 5.000.000 lei
- Vânzarea produselor finite către terţi la preţ negociat = 6.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiune a produselor finite:

Formula contabilă:

5.000.000	345 - Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării produselor finite către terţi, la preţul negociat de 6.000.000 lei:

- Preţ de vânzare = 6.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 6.000.000 x 19 % = 1.140.000 lei

Total factură de vânzare = 7.140.000 lei

Formula contabilă:

7.140.000	411 - Clienți	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	6.000.000
			4427 – TVAc	1.140.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării clienților:

Formula contabilă:

7.140.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienți	7.140.000

d) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu produsele finite vândute:

- Produse finite la cost de producție = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	711 – Venituri din (producția stocată	=	345 - Produse finite	5.000.000

e) - Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii):

Formula contabilă:

5.000.000	701 – Venituri din vânzarea produselor finite	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a plusurilor de produse finite, constatate la inventariere, în sumă de 1.000.000 lei:

Formula contabilă:

1.000.000	345 - Produse finite	=	711 – Venituri din producția stocată	1.000.000

Exemplul nr. 5 - Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de produse finite, constatate la inventariere, în sumă de 1.000.000 lei:

Formula contabilă:

1.000.000	711 – Venituri din producția stocată	=	345 - Produse finite	1.000.000

Sau:

1.000.000 (-)	345 - Produse finite	=	711 – Venituri din producția stocată	1.000.000 (-)

B. Înregistrări la prețul standard (prestabilit)

După cum se cunoaşte deja, de regulă, în înregistrarea stocurilor fabricate, agenții economici folosesc în cursul perioadei de gestiune ***prețul prestabilit*** (un preț mediu de producție), urmând ca la sfârşitul lunii, după ce se cunosc cu exactitate costurile efective de producție, să se facă regularizarea în contabilitate cu diferențele de preț mai mari sau mai mici față de costul efectiv de producție, utilizându-se în acest sens conturile de diferențe de preț (308, 328, 348, 368, 378, 388) , în funcție de caz.

Exemplul nr. 1. Un agent economic producător, realizează produse finite în următoarele condiții:

- Preț prestabili de înregistrare a produselor = 1.000 lei / u
- Stoc de produse finite la începutul lunii, la preț prestabilit =
= 100 ux 1.000 lei / u = 100.000 lei
- Soldul contului de diferențe de preț (*348 – **Diferențe de preț la produse***) este de 5.000 lei, în roşu (5.000)
- În cursul perioadei de gestiune se realizează produse finite în număr de 300 unități, înregistrate la prețul prestabilit:

Produse finite = 300 u x 1.000 lei / u = 300.000 lei

- În cursul perioadei de gestiune se vând terților, la prețul negociat de 2.000 lei/u, un număr de 350 u produse finite
- Costul efectiv de producție la sfârșitul perioadei de gestiune este de 800 lei/u

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a produselor finite obținute în cursul perioadei de gestiune, înregistrate la preț prestabilit:

- Produse finite = 300 u x 1.000 lei / u = 300.000 lei

Formula contabilă:

300.000	345 - Produse finite	=	711 – Venituri din producția stocată	300.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării din stoc către terți a 350 unități de produse finite, la prețul negociat de 32.000 lei/u:

- Vânzări de produse finite = 350 u x 2.000 lei / u = 700.000 lei
- TVAc = 19 % = 700.000 x 19 % = 133.000 lei

Total factură de vânzare = 833.000 lei

Formula contabilă:

833.000	411 - Clienți	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	700.000
			4427 – TVAc	133.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării clienților:

Formula contabilă:

833.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	401 – Clienți	833.000

d) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a produselor finite vândute, la prețul prestabilit de 1.000 lei/u:

- Produse finite vândute (la preț prestabilit) = 350 u x 1.000 lei / u = = 350.000 lei

Formula contabilă:

350.000	711 - Venituri din producţia stocată	=	345 – Produse finite	350.000

e) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune (sfârşitul lunii), a produselor finite obținute în cursul perioadei de gestiune, la costul efectiv de producție de 800 lei/u şi înregistrarea diferențelor de preț aferente:

- Produse finite obținute în cursul lunii, înregistrate la preț prestabilit = = 300 u x 1.000 lei/u = 300.000 lei
- Produse finite obținute în cursul lunii, înregistrate la costul efectiv de producție = = 300 u x 800 lei/u = 240.000 lei

Diferențe de preț favorabile = 300.000 - 240.000 = 60.000 lei (în roşu)

Dp = 60.000 lei

Formula contabilă:

60.000	348 - Diferențe de preț la produse	=	711 – Venituri din producția stocată	60.000

Sau:

60.000	711 - Venituri din producția stocată	=	348 – Diferențe de preț la produse	60.000

f) Calculul şi reflectarea în contabilitate a diferențelor de preț aferente produselor vândute:

- Diferențe de preț existente la începutul lunii = 5.000 lei (în roşu, adică diferențe favorabile 5.000)

• Diferențe de preț aferente produselor fabricate în cursul lunii = 60.000 lei (în roşu, adică diferențe favorabile 60.000)

• Calculul diferențelor de preț aferente produselor finite vândute se realizează cu ajutorul coeficientului de repartizare a cheltuielilor, respectiv:

$$K = \frac{Si_{348} + R_{348}}{Si_{345} + Rd_{345}}$$

în care:

K - coeficientul de repartizare a cheltuielilor;

Si_{348} - soldul inițial al contului de diferențe de preț, care poate fi creditor sau debitor, în funcție de reflectarea diferențelor favorabile (creditor) sau nefavorabile (debitor);

R_{348} - rulajul contului de diferențe de preț creditor sau debitor, în funcție de caz;

Si_{345} - soldul inițial al contului de produse finite şi în general al stocurilor fabricate;

Rd_{345} - rulajul debitor al contului de produse finite şi în general al conturilor de stocuri fabricate.

Rezultă:

$$K = \frac{Si_{348} + R_{348}}{Si_{345} + Rd_{345}} = \frac{5.000 + 60.000}{100.000 + 300.000} = \frac{65.000}{400.000} = 0,16$$

K = 0,16

• Diferențele de preț (De) aferente produselor finite vândute (Rulajul creditor al contului de stocuri) se determină prin înmulțirea ***prețului prestabilit*** al produselor finite vândute cu coeficientul de repartizare al diferențelor de preț, respectiv:

Dp = Rc 345 x K = 350.000 x 0,16 = 56.000 lei

(în roşu sau 56.000)

Dp = 56.000 lei (în roşu)

Formula contabilă:

56.000	711 - Venituri din producţia stocată	=	348 – Diferenţe de preţ la produse	56.000

VII. 3.1. - Scurte consideraţii privind influenţa variaţiei stocurilor asupra cifrei de afaceri

Conform legislaţiei contabile româneşti, cifra de afaceri se determină ca o sumă între veniturile din vânzarea mărfurilor şi producţia vândută, respectiv:

$$CA = Vvm + Pv$$

în care:

CA - cifra de afaceri;
Vvm - venituri din vânzarea mărfurilor;
Pv - producţia vândută.

Veniturile din vânzarea mărfurilor sunt reflectate în soldul final creditor al contului ***707 – Venituri din vânzarea mărfurilor***.

Producţia vândută este reprezentată de suma veniturilor din vânzări de produse, servicii prestate şi din alte activităţi, respectiv:

$$Pv = Ct.\ 701 + Ct.\ 702 + Ct.\ 703 + Ct.\ 704 + Ct.\ 705 + Ct.\ 706 + Ct.\ 708$$

în care:

Ct. 701 - venituri din vânzarea produselor finite;
Ct. 702 - venituri din vânzarea semifabricatelor;
Ct. 703 - venituri din vânzarea produselor reziduale;
Ct. 704 - venituri din lucrări executate şi servicii prestate;
Ct. 705 - venituri din studii şi cercetări;
Ct. 706 - venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii;
Ct. 708 - venituri din activităţi diverse.

După cum se poate observa, contul ***711 – Venituri din producţia stocată***, indiferent de sold, nu este inclus în cifra de afaceri a firmei, însă face parte din veniturile de exploatare,

alături de cifra de afaceri, soldul creditor al contului (711) adunându-se la cifra de afaceri (+), iar eventualul sold debitor diminuând cifra de afaceri (-).

În urma acestor precizări putem cunoaşte relaţia completă de calcul a veniturilor din exploatare, respectiv:

$$Ve = CA \pm Vps + Vpi + Vse + Ave + Vp$$

în care:

Ve - venituri din exploatare;
CA - cifra de afaceri;
Vps - venituri din producţia stocată;
Vpi - venituri din producţia de imobilizări;
Vse - venituri din subvenţii de exploatare;
Ave - alte venituri din exploatare;
Vp - venituri din provizioane.

Cunoscând aceste date poate fi determinat şi indicatorul *„Producția exercițiului“* , respectiv:

$$Pe = Pv \pm Vps + Vpi$$

în care:

Pe - producţia exerciţiului;
Vps - venituri din producția stocată care se adună (+), dacă soldul contului (711) este creditor , sau se scad (-), dacă soldul contului (711) este debitor;
Vpi - venituri din producția de imobilizări.

VII. 4. - Contabilitatea veniturilor din producția de imobilizări

Veniturile din producția de imobilizări reprezintă costul lucrărilor şi al cheltuielilor efectuate de unitatea patrimonială pentru ea însăşi, care se înregistrează în contabilitate ca active imobilizate corporale şi necorporale.

Veniturile din producția imobilizată includ în structura lor următoarele elemente:

- Costul de producție al imobilizărilor corporale şi necorporale realizate în regie proprie;
- Cheltuielile auxiliare efectuate de unitatea patrimonială, pentru achiziționarea şi darea în folosință a imobilizărilor corporale şi necorporale procurate de la terți, cum ar fi:
  - cheltuieli de transport efectuate în regie proprie;
  - cheltuieli de instalare și montaj efectuate în regie proprie.

Veniturile din producția de imobilizări reflectă finalul unui ansamblu de activități de producție realizate în regie proprie, activități reflectate cu ajutorul următoarelor grupe și clase de conturi:

- Grupa 23 - Imobilizări în curs
- Grupa 20 - Imobilizări necorporale
- Grupa 21 - Imobilizări corporale
- Clasa 6 - Conturi de cheltuieli

Reflectarea în contabilitate a veniturilor din producţia imobilizată se realizează cu ajutorul conturilor din grupa ***72 – Venituri din producţia de imobilizări***, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- ♦ Grupa 72 - Venituri din producţia de imobilizări
- 721 - Venituri din producţia de imobilizări necorporale
- 722 - Venituri din producţia de imobilizări corporale

VII.4.1. - Contabilitatea veniturilor din producţia de imobilizări necorporale

În categoria imobilizărilor necorporale se cuprind:

- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de cercetare şi dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale şi alte drepturi şi valori similare;
- fondul comercial;
- alte imobilizări necorporale.

Veniturile din producţia de imobilizări necorporale cuprind costul de producţie al imobilizărilor necorporale realizate în regie proprie (brevete, licenţe şi alte drepturi şi valori similare programe de calculator etc., realizate cu resurse proprii), precum şi cheltuielile efectuate de unitatea patrimonială pentru transportul, instalarea, montajul şi punerea în funcţiune a unor imobilizări necorporale procurate de la terţi.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor din producţia de imobilizări necorporale se realizează cu ajutorul contului ***721 – Venituri din producţia de imobilizări necorporale***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

- ♦ **Contul 721 - Venituri din producţia de imobilizări necorporale:**

- ***Elementul evidenţiat:***
- ţine evidenţa veniturilor din producţia de imobilizări necorporale;
- ***Conţinutul economic*:**
- cont de venituri din exploatare;
- ***Funcţia contabilă*:**
- cont asimilat conturilor de pasiv;
- ***Se creditează*** cu veniturile din producţia terminată sau în curs de execuţie de imobilizări necorporale, respectiv:
- cu lucrările şi proiectele de cercetare şi dezvoltare efectuate în regie proprie (203);
- cu valoarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor şi altor drepturi şi valori similare, realizate în regie proprie (205);

- cu valoarea altor imobilizări necorporale realizate în regie proprie (208);
- cu valoarea imobilizărilor necorporale în curs de execuție, realizate pentru nevoi proprii (230);

• ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin trecerea veniturilor asupra rezultatului financiar, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate, asupra contului de profit şi pierdere, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

• ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exercițiul nr. 1. Un agent economic realizează imobilizări necorporale de natura studiilor, proiectelor sau tehnologiilor, în regie proprie, astfel:

• În prima perioadă de gestiune (lună) investiția privind imobilizările necorporale este nefinalizată (investiție în curs), nivelul cheltuielilor, într-o formă simplificată fiind de 5.000.000 lei, din care:

- cheltuieli materiale = 4.000.000 lei
- cheltuieli cu salariile = 1.000.000 lei

• În cea de-a doua perioadă de gestiune (lună) investiția este finalizată şi recepționată în condițiile legii, la nivelul costului de producție de 9.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operații, valabile pentru orice tip de imobilizare necorporală, presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor materiale din prima perioadă de gestiune:

Formula contabilă:

4.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile		4.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu salariile:

Formula contabilă:

1.000.000	641 – Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 – Personal remunerații datorate		1.000.000

c) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul primei perioade de gestiune (lună) a imobilizărilor necorporale în curs de execuție:

Atenţie! Aşa cum s-a făcut menţiunea la începutul acestui paragraf, nivelul imobilizărilor necorporale în curs, respectiv a veniturilor din producţia de imobilizări necorporale, este dat de nivelul total al cheltuielilor efectuate în perioada respectivă, adică, 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	230 – Imobilizări necorporale în curs	=	721 – Venituri din producţia de imobilizări necorporale		5.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit şi pierdere	=	%		
			601 – Cheltuieli cu materiale consumabile		4.000.000
			641 – Cheltuieli cu remuneraţiile personalului		1.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	721 – Venituri din producţia de imobilizări necorporale	=	121 – Profit şi pierdere		5.000.000

f) Reflectarea în contabilitate , în luna următoare sau exerciţiul financiar următor, a finalizării şi recepţiei imobilizării necorporale, la costul total de producţie de 9.000.000 lei:

Formula contabilă:

9.000.000	203 – Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare	=	%	
			230 – Imobilizări necorporale în curs	5.000.000
			721 – Venituri din producţia de imobilizări necorporale	4.000.000

g) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

4.000.000	721 – Venituri din producţia de imobilizări necorporale	=	121 – Profit şi pierdere	4.000.000

Notă! Desigur, cu toate că nu le-am menţionat, se inchid şi conturile de cheltuieli aferente sumei de 4.000.000 lei, în funcţie de natura lor.

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate la costul de producţie a următoarelor imobilizări necorporale realizate în regie proprie , finalizate şi recepţionate:

- Tehnologii de producţie = 8.000.000 lei
- Brevete = 9.000.000 lei
- Programe de calculator = 10.000.000 lei

Total imobilizări necorporale = 27.000.000 lei

Formula contabilă:

	%			
8.000.000	203 – Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare	=	721 – Venituri din producţia de imobilizări necorporale	27.000.000
9.000.000	205 – Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare			
10.000.000	208 – Alte imobilizări necorporale			

- Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune, a închiderii contului de cheltuieli:

Formula contabilă:

27.000.000	721 – Venituri din producţia de imobilizări necorporale	=	121 – Profit şi pierdere	27.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor auxiliare de instalare, montaj şi punere în funcţiune a imobilizărilor necorporale achiziţionate de la terţi, astfel:

- Cheltuieli auxiliare pentru tehnologii achiziţionate = 8.000.000 lei
- Cheltuieli auxiliare pentru brevete achiziţionate = 10.000.000 lei
- Cheltuieli auxiliare pentru instalarea programelor de calculator = 9.000.000 lei

Total cheltuieli auxiliare = 27.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	721 – Venituri din producţia de imobilizări necorporale	27.000.000
8.000.000	203 – Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare			
10.000.000	205 – Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare			
9.000.000	208 – Alte imobilizări necorporale			

VII. 4.2. - Contabilitatea veniturilor din producţia de imobilizări corporale

În cadrul imobilizărilor corporale se cuprind terenurile şi mijloacele fixe.

Atenţie! În conformitate cu O.M.F.P. nr. 94 / 2001, pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Intenaţionale de Contabilitate, imobilizările corporale cuprind:

- Terenurile;

- Amenajările de terenuri;
- Construcţii;
- Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru);
- Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare;
- Mijloace de transport;
- Animale şi plantaţii;
- Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

Veniturile din producția de imobilizări corporale includ următoarele active:

- mijloacele fixe realizate în regie proprie;
- cheltuielile de transport, instalare, montaj pentru mijloacele fixe procurate de la terți;
- lucrările de investiții privind amenajările de terenuri, realizate în regie proprie.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor din producția de imobilizări corporale, se realizează cu ajutorul contului **722 – Venituri din producția de imobilizări corporale**, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

◆ **Contul 722 - Venituri din producția de imobilizări necorporale:**

- ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența veniturilor din producția de imobilizări corporale;

- ***Conținutul economic*:**

- cont de venituri din exploatare;

- ***Funcția contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de pasiv;

- ***Se creditează*** cu veniturile obținute de unitatea patrimonială din imobilizările corporale realizate în regie proprie, respectiv:

- cu valoarea la cost de producție a amenajărilor de terenuri, realizate pe cont propriu (2112);
- cu valoarea la cost de producție a mijloacelor fixe, obținute din producție proprie (212);
- cu valoarea la cost de producție a imobilizărilor corporale în curs, obținute din producția proprie (231);

- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin trecerea veniturilor asupra rezultatului financiar, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate, asupra contului de profit şi pierdere, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exercițiul nr. 1. Un agent economic realizează în regie proprie un mijloc fix, în următoarele condiții (formă simplificată):

- Cheltuieli cu materiale consumabile = 8.000.000 lei
- Cheltuieli cu salariile = 4.00.000 lei

Total cheltuieli = 12.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a realizării şi recepției mijlocului fix presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a consumului de materiale consumabile:

Formula contabilă:

8.000.000	601 – Cheltuieli cu	=	301 – Materiale	8.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu salariile:

Formula contabilă:

4.000.000	641 – Cheltuieli cu remunerațiile personalului	=	421 – Personal - remunerații datorate	4:000.000

c) Reflectarea în contabilitate la sfârşitul primei perioade de gestiune a investiției neterminate (în curs de execuție) şi a veniturilor aferente, la nivelul costurilor de producție:

- cheltuieli de producție = 12.000.000 lei

Formula contabilă:

12.000.000	231 – Imobilizări corporale în curs	=	722 – Venituri din producția de imobilizări corporale	12.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

12.000.000	121 – Profit şi pierdere	=	%	
			601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	8.000.000
			641 – Cheltuieli cu remuneraţia personalului	4.000.000

e) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune, a închiderii contului de venituri:

Formula contabilă:

12.000.000	722 – Venituri din producţia de imobilizări	=	121 – Profit şi pierderi	12.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a recepţionării mijlocului fix, după finalizarea investiţiei, pe baza procesului verbal de recepţie:

Formula contabilă:

12.000.000	212 – Mijloace fixe	=	231 – Imobilizări corporale în curs	12.000.000

g) Dacă am presupune că până la recepţia finală s-au mai efectuat investiţii în sumă de 3.000.000 lei, înregistrarea recepţiei mijlocului fix se realizează astfel:

Formula contabilă:

15.000.000	212 – Mijloace fixe	=	%	
			231 – Imobilizări corporale în curs	12.000.000
			722 – Venituri din producţia de imobilizări corporale	3.000.000

h) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri:

Formula contabilă:

3.000.000	722 – Venituri din producţia de imobilizări	=	121 – Profit şi pierderi	3.000.000

i) Reflectarea în contabilitate a închiderii cheltuielilor aferente veniturilor în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	Clasa 6 – Conturi de cheltuieli	3.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a valorii la costul de producție de 5.000.000 lei a mijloacelor fixe obținute din producție proprie:

Formula contabilă:

9.000.000	212 – Mijloace fixe (analitic)	=	722 – Venituri din producția de imobilizări corporale	9.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a lucrărilor de punere în funcțiune a mijloacelor fixe procurate de la terți, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

9.000.000	212 – Mijloace fixe (analitic)	=	722 – Venituri din producția de imobilizări corporale	9.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a lucrărilor de amenajări de terenuri, în sumă de 5.000.000 lei, realizate în regie proprie:

Formula contabilă:

9.000.000	2112 – Amenajări de terenuri	=	722 – Venituri din producţia de imobilizări corporale	9.000.000

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a valorii la cost de producţie, a imobilizărilor corporale în curs de execuţie, în sumă de 9.000.000 lei, inclusiv lucrările de punere în funcţiune a mijloacelor fixe procurate de la terţi furnizori, nefinalizate până la sfârşitul perioadei de gestiune (vezi şi ex. 1):

Formula contabilă:

9.000.000	231 – Imobilizări corporale în curs	=	722 – Venituri din producţia de imobilizări corporale	9.000.000

VII. 5. - Contabilitatea veniturilor din subvenţiile de exploatare

Veniturile din subvenţiile de exploatare reprezintă subvenţiile primite pentru acoperirea diferenţelor de preţ şi pentru acoperirea pierderilor, precum şi alte subvenţii (finanţarea activităţii de cercetare şi alte finanţări), de care beneficiază unitatea patrimonială din partea statului, colectivităţilor publice locale sau altor unităţi patrimoniale.

Reflectarea în contabilitate a subvenţiilor de exploatare primite de unitatea patrimonială, se realizează cu ajutorul conturilor din grupa ***74 – Venituri din subvenţii de exploatare***, care cuprinde un singur cont sintetic de gradul I, respectiv ***741 – Venituri din subvenţii de exploatare:***

- **Grupa 74 - Venituri din subvenţii de exploatare**
- **741 - Venituri din subvenţii de exploatare**

Contul ***741 - Venituri din subvenţii de exploatare*** prezintă următoarele caracteristici principale:

- **Contul 741 - Venituri din subvenţii de exploatare:**
- ***Elementul evidenţiat:***

- cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa subvenţiilor primite de unitatea patrimonială pentru acoperirea pierderilor, pentru diferenţele de preţ la produsele subvenţionate şi alte subvenţii;

- ***Conţinutul economic*:**

- cont de venituri din exploatare;

• ***Funcţia contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de pasiv;

• ***Se creditează*** cu subvenţiile de exploatare primite sau în curs de încasare, respectiv:

- cu subvenţiile de exploatare ce urmează a fi primite de către unitatea patrimonială de la stat, colectivităţi publice locale sau alte organisme (445);

- cu subvenţiile primite direct în contul curent, bancar (512);

• ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin transferarea veniturilor obţinute din subvenţii asupra rezultatului financiar, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate, asupra contului de profit şi pierdere, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

• ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

Atenţie! În conformitate cu O.M.F.P. nr. 94/2001, pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de contabilitate, grupa de conturi ***74 – Venituri din subvenţii de exploatare*** cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I, respectiv gradul II.

◆ **Grupa 74 - Venituri din subvenţii de exploatare**

• 741 - Venituri din subvenţii de exploatare

7411 - Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri
7412 - Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile
7413 - Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli din afară
7414 - Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţia socială
7416 - Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417 - Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri
7418 - Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată

Se poate observa că pentru agenţii economici care aplică noul sistem contabil armonizat, în condiţiile legii, legiuitorul detaliază precis subvenţiile ce se pot acorda, inclusiv se observă o mărire a sferei de cuprindere a subvenţiilor ce pot fi primite de unitatea patrimonială.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a subvenţiilor ce urmează a fi încasate pentru diferenţe de preţ la produse sau pentru alte acţiuni, pe baza contractelor încheiate cu statul sau prevederilor bugetului de stat, a bugetelor locale sau altor organisme abilitate, în sumă de 5.000.000 lei:

a) Reflectarea în contabilitate a subvenţiei de primit, în baza avizului de aprobare a subvenţiei:

Formula contabilă:

5.000.000	445 – Subvenţii	=	741 – Venituri din subvenţii de exploatare	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a încasării efective a subvenţiei:

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	445 – Subvenţii	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a subvenţiilor primite direct în contul curent bancar,în sumă de 5.000.000 lei, fără primirea avizului de aprobare:

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	741 – Venituri din subvenţii de exploatare	5.000.000

VII. 6. - Contabilitatea altor venituri din exploatare

Alte venituri din exploatare curentă cuprind veniturile din creanțe recuperate şi alte venituri din exploatare, respectiv:

- Venituri din creanțe reactivate şi debitori diverşi;
- Venituri din despăgubiri amenzi şi penalități;
- Venituri din donații şi subvenții primite;
- Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital;
- Venituri din subvenții pentru investiții;
- Alte venituri din exploatare.

Reflectarea în contabilitate a altor venituri din exploatare se realizează cu ajutorul grupei de conturi *75 – Alte venituri din exploatare*, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

Grupa 75 - Alte venituri din exploatare:

- 754 - Venituri din creanțe reactivate
- 758 - Alte venituri din exploatare

Atenție! În conformitate cu O.M.F.P. nr. 94 / 2001, pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene şi cu Standardele Internaționale de Contabilitate, grupa de conturi ***75 – Alte venituri din exploatare*** cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I şi II:

- 754 - Venituri din creanțe reactivate şi debitori diverşi
- 758 - Alte venituri din exploatare

7581 - Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalități
7582 - Venituri din donații şi subvenții primite
7583 - Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital
7584 - Venituri din subvenții pentru investiții
7588 - Alte venituri din exploatare

VII. 6.1. - Contabilitatea veniturilor din creanțe reactivate

Veniturile din creanțe reactivate cuprind acele venituri ale unității patrimoniale, provenite din creanțele unității care redevin solvabile, adică se reactivează clienții şi debitorii diverşi, care din diferite motive au fost declarați insolvabili sau incerți, sumele neîncasate fiind evidențiate în contul ***654 – Pierderi din creanțe***.

Reflectarea în contabilitate a creanțelor reactivate privind clienții şi debitorii diverşi se realizează cu ajutorul contului ***754 – Venituri din creanțe reactivate***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ **Contul 754 - Venituri din creanțe reactivate:**

- ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența creanțelor reactivate privind clienții şi debitorii diverşi;

- ***Conținutul economic*:**

- cont de venituri din exploatare;

- ***Funcția contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de pasiv;

- ***Se creditează*** cu reactivarea clienților şi debitorilor diverşi, redeveniți solvabili, respectiv:

- cu veniturile din reactivarea clienților redeveniți solvabili (411);
- cu veniturile din reactivarea debitorilor diverşi, redeveniți solvabili (461);

- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin transferarea veniturilor obținute din subvenții asupra rezultatului financiar, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate, asupra contului de profit şi pierdere, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

Atenție! Clienții și debitorii diverși care devin insolvabili nu sunt scoși definitiv din evidența contabilă a unității patrimoniale, ei fiind evidențiați cu ajutorul conturilor de ordine și evidență (clasa 8), respectiv:

- 8034 - Debitori scoși din activ urmăriți în continuare
- 8035 - Debitori din amenzi și penalități pretinse

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a reactivării unor clienți (creanțe de încasat) care fuseseră scoși din evidență (dar ținuți în conturile de ordine și evidență în afara bilanțului), pentru suma de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	4411 – Clienți	=	754 – Venituri din creanțe reactivate	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a înscrierii clienților:

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienți	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a reactivării unor debitori pentru care au apărut posibilități de încasare ulterioară a sumei de 5.000.000 lei, care au fost ținuți până la data respectivă într-un cont de ordine și evidență în afara bilanțului:

Formula contabilă:

5.000.000	461 – Debitori diverși	=	754 – Venituri din creanțe reactivate	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării debitului:

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	461 – Debitori diverşi	5.000.000

VII. 6.2. - Contabilitatea altor venituri din exploatare

Reflectarea în contabilitate a veniturilor din exploatare realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activităţii de exploatare se realizează cu ajutorul contului *758 – Alte venituri din exploatare*, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ **Contul 758 - Alte venituri din exploatare:**

- ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activităţii de exploatare;

- ***Conţinutul economic*:**

- cont de venituri din exploatare;

- ***Funcţia contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de pasiv;

- ***Se creditează*** cu alte venituri ale unităţii patrimoniale din activitatea de exploatare, respectiv:

- cu sumele datorate de personal privind debite, remuneraţii, sporuri sau adaosuri necuvenite şi avansuri nejustificate (4282);

- cu sumele datorate de diverşi debitori, ca urmare a pagubelor produse de către aceştia (461);

- cu sumele încasate reprezentând venituri din exploatarea curentă (5121, 5124, 5311, 5314);

- cu valoarea reparaţiilor capitale efectuate cu forţe proprii, constatate la încheierea exerciţiului ca fiind aferente exerciţiilor următoare (471);

- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin transferarea veniturilor realizate asupra rezultatului financiar, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere, la sfârşitul perioadei de gestiune (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a unor debite din imputații în sarcina salariaților proprii a unității patrimoniale, în sumă de 5.000.000 lei, provenind din lipsuri în gestiune la materiale consumabile:

- Materiale consumabile lipsă = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 5.000.000 x 19 % = 950.000 lei

Total valoare de înlocuire = 5.950.000 lei (imputații)

Formula contabilă:

5.950.000	4282 – Alte creanțe în legătură cu personalul	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

- Concomitent se procedează la scăderea din gestiune a materialelor consumabile constatate lipsă în gestiune (la prețul de achiziție):

Formula contabilă:

5.000.000	601 – Cheltuieli cu materialele consumabile	=	301 – Materiale consumabile	5.000.000

- În situația în care lipsurile de materiale consumabile nu sunt imputabile, acestea reprezentând perisabilități, lipsurile se includ în cheltuielile firmei, cu excepția TVA colectată, aferentă materialelor lipsă, care reprezintă pentru unitatea patrimonială o cheltuială:

Formula contabilă:

950.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	=	4427 – TVAc	950.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a sumelor datorate de diverşi debitori, ca urmare a pagubelor produse de către aceştia, în sumă de 3.000.000 lei (produse finite):

- Produse finite lipsă = 3.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 3.000.000 x 19 % = 570.000 lei

Total valoare de înlocuire = 3.570.000 lei

Formula contabilă:

3.570.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	3.000.000
			4427 – TVAc	750.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării debitorilor diverşi:

Formula contabilă:

3.570.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	461 – Debitori diverşi	3.570.000

- Reflectarea în contabilitate la sfârşitul perioadei de gestiune a închiderii conturilor de venituri:

Formula contabilă:

3.000.000	758 – Alte venituri din exploatare	=	121 – Profit şi pierdere	3.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a sumelor încasate, reprezentând venituri din exploatarea curentă, pentru care nu au fost înregistrate anterior creanțe, astfel:

- Sume încasate direct prin contul curent = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 5.000.000 x 19 % = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	5121 – Conturi la	=	%	
bănci în lei			758 – Alte venituri din exploatare	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

- Reflectarea în contabilitate a sumelor încasate prin casierie, în numerar:
- Sume încasate în numerar = 3.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 3.000.000 x 19 % = 570.000 lei

Total = 3.570.000 lei

Formula contabilă:

3.570.000	5311 – Casa în lei	=	%		
			758 – Alte venituri din exploatare		3.000.000
			4427 – TVAc		750.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

3.000.000	758 – Alte venituri din exploatare	=	121 – Profit şi pierdere	3.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a valorii reparațiilor capitale efectuate cu forțe proprii, în sumă de 5.000.000 lei, constatate la închiderea exercițiului financiar ca fiind aferente exercițiilor următoare:

Formula contabilă:

5.000.000	471 – Cheltuieli înregistrate în avans	=	758 – Alte venituri din exploatare	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	758 – Alte venituri din exploatare	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000

VII. 7. - Contabilitatea veniturilor financiare

Veniturile financiare sunt strict legate de activitatea financiară a firmei şi, conform legislaţiei actuale, cuprind următoarele categorii de venituri:

- Venituri din participaţii;
- Venituri din alte imobilizări financiare;
- Venituri din creanţe imobilizate;
- Venituri din titluri de plasament;
- Venituri din diferenţe de curs valutar;
- Venituri din dobânzi;
- Venituri din sconturi obţinute;
- Alte venituri financiare.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor financiare se realizează cu ajutorul grupei de conturi *76 – Venituri financiare*, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

♦ **Grupa 76 - Venituri financiare:**

- 761 - Venituri din participaţii
- 762 - Venituri din alte imobilizări financiare
- 763 - Venituri din creanţe imobilizate
- 764 - Venituri din titluri de plasament
- 765 - Venituri din diferenţe de curs valutar
- 766 - Venituri din dobânzi
- 767 - Venituri din sconturi obţinute
- 768 - Alte venituri financiare

Atenţie! În conformitate cu O.M.F.P. nr. 94/2001, pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, grupa de conturi *76 – Venituri financiare,* cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I şi II:

♦ **Grupa 76 - Venituri financiare:**

- 761 - Venituri din imobilizări financiare
  - 7611 - Venituri din titluri de participare, deţinute la filiale din cadrul grupului
  - 7612 - Venituri din titluri de participare obţinute la societăţi din afara grupului
  - 7613 - Venituri din titluri de participare obţinute în întreprinderi asociate din cadrul grupului
  - 7614 - Venituri din titluri de participare obţinute în întreprinderi asociate din afara grupului
  - 7615 - Venituri din titluri de participare strategice în cadrul grupului

7616 - Venituri din titluri de participare strategice în afara grupului
7617 - Venituri din alte imobilizări financiare

- 762 - Venituri din alte investiţii financiare pe termen scurt
- 763 - Venituri din creanţe imobilizate
- 764 - Venituri din investiţii financiare cedate
  7641 - Venituri din imobilizări financiare cedate
  7642 - Câştiguri din investiţii financiare pe termen scurt cedate

- 765 - Venituri din diferenţe de curs valutar
- 766 - Venituri din dobânzi
- 767 - Venituri din sconturi obţinute
- 768 - Alte venituri financiare

VII. 7. 1. - Contabilitatea veniturilor din participaţii

Strategia de dezvoltare a unei firme îmbracă de regulă, două forme de acţiune:
- dezvoltare internă, prin investiţii în imobilizări corporale şi necorporale;
- dezvoltare externă, realizată îndeosebi prin ***fuziune*** şi ***investiţii financiare***.

Investiţia financiară sau ***imobilizarea financiară*** constă în achiziţionarea de titluri de valoare, îndeosebi acţiuni, care fac parte din capitalul altei societăţi comerciale, pentru o perioadă mai mare de un an (pe termen mediu şi lung), acest fapt permiţând, în condiţia deţinerii pachetului majoritar de acţiuni, exercitarea controlului asupra firmei respective pe toate planurile, respectiv asupra activităţilor de exploatare, investiţii şi finanţare.

De regulă, în categoria ***investiţiilor financiare*** se includ titlurile emise de alte firme, cumpărate şi deţinute pe termen mediu şi lung (***titluri de participare***), precum şi creanţele imobilizate sub forma împrumuturilor pe termen mediu şi lung.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor realizate sub forma dividendelor, aferente titlurilor de participare şi a altor venituri de această natură, se realizează cu ajutorul contului ***761 – Venituri din participaţii***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

- **Contul 761 - Venituri din participaţii:**

- ***Elementul evidenţiat:***
- ţine evidenţa veniturilor sub formă de dividende şi alte venituri de aceiaşi natură, aferente titlurilor de participare;
- ***Conţinutul economic:***
- cont de venituri financiare;
- ***Funcţia contabilă:***
- cont asimilat conturilor de pasiv;

- ***Se creditează*** cu dividendele de încasat de la alte societăți comerciale, aferente titlurilor de participare deținute, respectiv:
  - cu dividendele aferente titlurilor de participare deținute în cadrul altei unități din cadrul grupului (451);
  - cu dividendele ce urmează a fi încasate de la societățile comerciale din afara grupului (461);
  - cu dividendele încasate prin contul curent bancar, pentru care nu s-a reflectat anterior o creanță (5121, 5124);
- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin trecerea veniturilor realizate asupra rezultatului financiar, respectiv:
  - cu transferarea veniturilor colectate, la sfârşitul perioadei de gestiune, asupra contului de profit şi pierdere (121);
- ***Sold final:***
  - nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a dividendelor, în sumă de 5.000.000 lei, aferente titlurilor de participare ale unei societăți comerciale în capitalul altei societăți comerciale, din cadrul aceluiaşi grup.

Atenție! Grupul reprezintă un ansamblu de societăți, la nivelul căruia se desfăşoară diverse activități de natură economică, financiară, contabilă etc. Diversitatea grupurilor rezultă din diferențele care apar din punct de vedere al dimensiunii, naturii activității desfăşurate, legăturile care unesc societățile din cadrul aceluiaşi grup, structurii pe care o au etc.

Formula contabilă:

5.000.000	451 – Decontări în cadrul grupului	=	761 – Venituri din participații	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	761 – Venituri din participații	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000

B.C.U. "M. EMINESCU" IAŞI

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a dividendelor ce urmează a fi încasate de la alte societăți comerciale, în sumă de 8.000.000 lei, aferente titlurilor de participare deținute la aceste societăți:

Formula contabilă:

8.000.000	461 – Debitori diverşi	=	761 – Venituri din participaţii	8.000.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării efective a sumei reprezentând dividendele cuvenite:

Formula contabilă:

5121 – Conturi la bănci în lei	=	461 – Debitori diverşi	

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

8.000.000	761 – Venituri din participaţii	=	121 – Profit şi pierdere	8.000.000

Atenție! Dividendele se impozitează, impozitul pe dividende reprezentând o sursă de venituri pentru bugetul de stat (cota de impozit este de 10 %)
Impozitul pe dividende se reține de către societatea emitentă de acțiuni (impozit prin stopaj la sursă) din datoriile față de acționari sau asociați, operație care se înregistrează prin formula contabilă:

457 - Dividende de plată	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

- Vărsarea efectivă a impozitului obţinut la bugetul statului:

446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 - Conturi la bănci în lei		

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a dividendelor în sumă de 6.000.000 lei, încasate direct prin contul curent bancar, pentru care nu s-a reflectat anterior o creanţă:

Formula contabilă:

6.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5124)	=	761 – Venituri din participaţii	6.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

6.000.000	761 – Venituri din participaţii	=	121 – Profit şi pierdere	6.000.000

VII. 7. 2. - Contabilitatea veniturilor din alte imobilizări financiare

Veniturile din alte imobilizări financiare reprezintă veniturile obţinute din titlurile imobilizate ale activităţii de portofoliu şi din alte titluri imobilizate, respectiv titluri de plasament deţinute pe o perioadă îndelungată.

Spre deosebire de titlurile de participare, care oferă investitorului posibilitatea de a exercita un control sau o influenţă notabilă asupra gestiunii firmei emiţătoare de titluri şi, desigur, obţinerii unui venit financiar sub formă de dividende, titlurile imobilizate ale activităţii de portofoliu şi alte titluri imobilizate, reprezintă acele investiţii financiare şi titluri de valoare (acţiuni şi alte titluri) având ca scop principal realizarea unor operaţiuni speculative pentru obţinerea de venituri financiare, fără a se putea interveni în gestiunea agentului economic emiţător de titluri de valoare.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor din alte imobilizări financiare se realizează cu ajutorul contului ***762 – Venituri din alte imobilizări financiare***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

- **Contul 762 - Venituri din alte imobilizări financiare:**

- ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența veniturilor din titlurile imobilizate ale activității de portofoliu şi alte imobilizări financiare;

- ***Conținutul economic*:**

- cont de venituri financiare;

- ***Funcția contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de pasiv;

- ***Se creditează*** cu veniturile realizate din alte imobilizări financiare, respectiv:

- cu dividendele ce urmează a fi încasate, aferente altor titluri imobilizate (461);

- cu dividendele încasate direct în contul curent fără înregistrarea prealabilă a creanței (5121, 5124);

- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin trecerea veniturilor colectate asupra rezultatului financiar, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate, la sfârşitul perioadei de gestiune, asupra contului de profit şi pierdere (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a dividendelor de încasat, în sumă de 9.000.000 lei, aferente deținerii altor titluri imobilizate (titluri imobilizate ale activității de portofoliu etc.):

Formula contabilă:

9.000.000	461 – Debitori diverşi	=	762 – Venituri din alte imobilizări financiare	9.000.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării efective a sumelor reprezentând dividendele cuvenite:

Formula contabilă:

9.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5124)	=	461 – Debitori diverşi	9.000.000

• Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune, a închiderii contului de venituri:

Formula contabilă:

9.000.000	762 – Venituri din alte imobilizări financiare	=	121 – Profit şi pierdere	9.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a încasării direct prin contul curent bancar a unor dividende în sumă de 5.000.000 lei, fără înregistrarea prealabilă a creanţei:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5124)	=	762 – Venituri din alte imobilizări financiare	5.000.000

• Reflectarea în contabilitate , la sfârşitul perioadei de gestiune, a închiderii contului de venituri:

Formula contabilă:

5.000.000	762 – Venituri din alte imobilizări financiare	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000

VII. 7. 3. - Contabilitatea veniturilor din creanțe imobilizate

După cum se cunoaşte deja din studiul imobilizărilor financiare (vezi „Curs complet de contabilitate şi fiscalitate", vol. II) , contabilitatea creanțelor imobilizate se ține pe următoarele categorii:

- Creanțe legate de participații;
- Împrumuturi acordate pe termen mediu şi lung;
- Alte creanțe imobilizate.

Creanțele legate de participații reprezintă acele creanțe ale unității patrimoniale, create cu ocazia acordării de împrumuturi societăților comerciale la care dețin titluri de participare.

Împrumuturile acordate pe termen mediu şi lung reprezintă sumele acordate terților în baza unor contracte, pentru care unitatea patrimonială percepe dobânzi, potrivit legii.

În categoria ***altor creanțe imobilizate*** se cuprind, de regulă, garanțiile şi cauțiunile depuse de unitatea patrimonială la terți.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor din dobânzile aferente creanţelor imobilizate se realizează cu ajutorul contului ***763 – Venituri din creanţe imobilizate***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ **Contul 763 - Venituri din creanţe imobilizate:**

- ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa veniturilor financiare sub formă de dobânzi sau alte venituri din creanţe imobilizate, adică din sumele avansate temporar altor persoane juridice sau fizice, pe termen lung cu scopul de a obţine venituri financiare;

- ***Conţinutul economic*:**

- cont de venituri financiare;

- ***Funcţia contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de pasiv;

- ***Se creditează*** cu veniturile aferente creanţelor imobilizate, încasate sau în curs de încasare, respectiv:

- cu dobânzile aferente creanţelor imobilizate ce urmează a fi încasate ulterior (2678);

- cu dobânzile sau alte venituri din creanţe imobilizate încasate în perioada curentă (5121, 5124);

- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin trecerea veniturilor asupra rezultatului financiar, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate, la sfârşitul perioadei de gestiune, asupra contului de profit şi pierdere (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a dobânzilor în sumă de 5.000.000 lei, aferente creanţelor imobilizate, ce urmează a fi încasate (reflectarea dreptului de încasare a dobânzii):

Formula contabilă:

5.000.000	2678 – Dobânzi aferente creanţelor imobilizate	=	763 – Venituri din creanţe imobilizate	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării efective a dobânzilor aferente creanţelor imobilizate:

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	2678 – Dobânzi aferente creanțelor imobilizate	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	763 – Venituri din creanțe imobilizate	=	2678 – Dobânzi aferente creanțelor imobilizate	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a încasării unor dobânzi în sumă de 3.000.000 lei, aferente creanțelor imobilizate, direct în contul curent bancar, fără a fi înregistrat anterior dreptul de creanță:

Formula contabilă:

3.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5124)	=	763 – Venituri din creanțe imobilizate	3.000.000

VII. 7. 4. - Contabilitatea veniturilor din titluri de plasament

Titlurile de valoare ale unui agent economic (acțiuni, obligațiuni şi alte titluri asimilate) tranzacționate pe piața financiară secundară (bursă) poartă denumirea generică de ***titluri de plasament***.

Tranzacționarea titlurilor de plasament pe piața financiară, în situația când prețul de vânzare al titlurilor este mai mare decât valoarea lor de achiziție (valoarea contabilă), dă naştere la un venit financiar, egal cu diferența dintre prețul de cesiune (vânzare) a titlurilor şi valoarea lor contabilă.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor financiare din titluri de plasament se realizează cu ajutorul contului ***764 – Venituri din titluri de plasament***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ Contul 764 - Venituri din titluri de plasament:

- ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența veniturilor nete rezultate din vânzarea titlurilor de plasament;

- ***Conținutul economic:***

- cont de venituri financiare;

- ***Funcția contabilă:***

- cont asimilat conturilor de pasiv;

- ***Se creditează*** cu diferențele de preț favorabile ale titlurilor de plasament cedate (vândute), respectiv:

- cu diferențele de preț favorabile dintre valoarea contabilă a titlurilor de plasament și prețul de cesiune (vânzare), ce urmează a se încasa de la cumpărătorii titlurilor de plasament (461);

- cu diferențele de preț favorabile dintre valoarea contabilă a titlurilor de plasament și prețul de cesiune, încasate direct de la cumpărătorii de titluri prin contul curent bancar sau în numerar, fără a exista o evidențiere prealabilă a creanței (5121, 5124, 5311, 5314);

- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exercițiului, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate, la sfârşitul perioadei de gestiune, asupra contului de profit şi pierdere (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic cedează (vinde) acțiuni în următoarele condiți:

- Număr de acțiuni vândute = 10 acțiuni
- Valoarea contabilă a acțiunilor cedate = 100 acțiuni x 25.000 lei/acțiunea = 2.500.000 lei
- Valoarea de cesiune a acțiunilor = 100 acțiuni x 30.000 lei/acțiunea = 3.000.000 lei

Diferențe de preț favorabile = 3.000.000 - 2.500.000 = 500.000 lei

Formula contabilă:

3.000.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			502 – Acțiuni proprii	2.500.000
			764 – Venituri din titluri de plasament	500.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării efective a contravalorii acțiunilor vândute:

Formula contabilă:

3.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5124 , 5311, 5314)	=	461 – Debitori diverşi	3.000.000

• Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

500.000	7641 – Venituri din titluri de plasament	=	121 – Profit şi pierdere	500.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a diferențelor favorabile de preț, în sumă de 1.000.000 lei, încasate direct în contul curent, fără a fi înregistrat în prealabil dreptul de creanță:

Formula contabilă:

1.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5124 , 5311, 5314)	=	764 – Venituri din titluri de plasament	1.000.000

VII. 7.5. - Contabilitatea veniturilor din diferențe de curs valutar

Agenții economici care efectuează operațiuni de comerț exterior, cooperare economică internațională şi operațiuni privind transferul internațional de tehnologie pot înregistra la sfârşitul perioadei de gestiune sau la sfârşitul exercițiului financiar, diferențe favorabile de curs valutar, după cum urmează:

- Diferențe favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării obligațiilor şi creanțelor în valută ale unității patrimoniale;
- Diferențe favorabile de curs valutar, aferente disponibilităților bancare în devize, disponibilităților în devize existente în casierie, precum şi existentului în conturile de acreditive în devize.

Reflectarea în contabilitatea unității patrimoniale a diferențelor favorabile de curs valutar, se realizează cu ajutorul contului ***765 – Venituri din diferențe de curs valutar***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ **Contul 765 - Venituri din diferențe de curs valutar:**

- ***Elementul evidențiat:***
- ține evidența veniturilor din diferențe de curs valutar;
- ***Conținutul economic:***
- cont de venituri financiare;
- ***Funcția contabilă:***
- cont asimilat conturilor de pasiv;
- ***Se creditează*** cu diferențele favorabile de curs valutar, respectiv:
- cu diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării împrumuturilor şi obligațiilor (datoriilor) în valută (161, 162, 166, 167, 168, 401, 404, 405, 419, 451, 455, 456, 457, 462);
- cu diferențele favorabile rezultate în urma lichidării (încasării) creanțelor în valută reflectate în conturile 367, 409, 411 – 418, 451, 455, 461 (5124, 5314);
- cu diferențele favorabile de curs valutar aferente disponibilităților bancare în devize, disponibilităților în devize existente în casierie, precum şi existentul în conturile de acreditive în devize (511, 512, 531, 541, 542);
- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exercițiului, respectiv:
- cu trecerea veniturilor colectate, la sfârşitul perioadei de gestiune, asupra contului de profit şi pierdere (121);
- ***Sold final:***
- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. În urma achiziționării pe credit comercial de la un furnizor extern a unor mărfuri în valoare de 5.000 $, un agent economic efectuează plata furnizorului în următoarele condiții:

- Valoarea mărfurilor achiziționate (datorii către furnizorul extern) = 5.000 $
- Cursul valutar la data încheierii contractului de achiziție = 32.000 lei % $
- Cursul valutar la data plății efective = 25.000 lei / $

Rezultă:

- Valoarea mărfurilor la data perfectării contractului = 5.000 $ x 32.000 lei / $ = 160.000.000 lei
- Valoarea mărfurilor la data plății efective = 5.000 $ x 25.000 lei / $ = 125.000.000 lei

Diferențe favorabile de curs valutar = 160.000.000 - 125.000.000 = 35.000.000 lei

Formula contabilă:

160.000.000	401 – Furnizori	=	%	
			5124 – Conturi la bănci în devize	125.000.000
			765 – Venituri din diferențe de curs valutar	35.000.000

- Reflectarea în contabilitate la sfârşitul perioadei de gestiune a închiderii contului de venituri:

Formula contabilă:

35.000.000	765 – Venituri din diferențe de curs valutar	=	121 – Profit şi pierdere	35.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a diferențelor de curs valutar, în sumă de 1.000.000 lei, în urma lichidării împrumuturilor în valută din emisiuni de obligațiuni:

Formula contabilă:

1.000.000	161 – Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	=	765 – Venituri din diferențe de curs valutar	1.000.000

- Reflectarea în contabilitate , la sfârşitul perioadei de gestiune, a închiderii contului de venituri:

Formula contabilă:

1.000.000	765 – Venituri din diferențe de curs valutar	=	121 – Profit şi pierdere	1.000.000

Exemplul nr. 3. La sfârşitul perioadei de gestiune, un agent economic (caz general) realizează următoarele venituri din diferențe favorabile de curs valutar:

- Diferențe favorabile de curs valutar din împrumuturi din emisiuni de obligațiuni = 2.000.000 lei;

- Diferențe favorabile de curs valutar din credite bancare pe termen lung și mediu = 5.000.000 lei;
- Diferențe favorabile de curs valutar din datorii legate de participații = 4.000.000 lei;
- Diferențe favorabile de curs valutar din alte împrumuturi și datorii asimilate = 3.000.000 lei;
- Diferențe favorabile de curs valutar din dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate = 1.000.000 lei;
- Diferențe favorabile de curs valutar rezultate în urma plății unor furnizori = 5.000.000 lei;
- Diferențe favorabile de curs valutar rezultate ca urmare a stingerii datoriilor din cumpărări de bunuri şi servicii pe baza efectelor comerciale (ordine de plată) = 8.000.000 lei;
- Diferențe favorabile de curs valutar rezultate din stingerea datoriilor provenind din cumpărări de imobilizări, pentru care au fost emise bilete la ordin acceptate de furnizor = 6.000.000 lei;
- Diferențe favorabile de curs valutar rezultate din stingerea datoriilor furnizorului față de clienți, pentru avansurile primite de la aceştia = 9.000.000 lei;
- Diferențe favorabile de curs valutar rezultate în urma decontărilor în cadrul grupului = 3.000.000 lei;
- Diferențe favorabile de curs valutar din decontări cu asociații privind capitalul = 4.000.000 lei;
- Diferențe favorabile de curs valutar din creditori diverşi = 1.000.000 lei;

Total diferențe favorabile de curs valutar = 52.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	765 – Venituri din diferențe de curs valutar	52.000.000
2.000.000	161 – Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni			
5.000.000	162 – Credite bancare pe termen lung şi mediu			
4.000.000	166 – Datorii legate de participații			
3.000.000	167 – Alte împrumuturi şi datorii asimilate			
1.000.000	168 – Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate			
5.000.000	401 - Furnizori			
	404 – Furnizori de imobilizări			
8.000.000	403 – Efecte de plătit			

6.000.000	405 – Efecte de plătit pentru imobilizări			
9.000.000	419 – Clienți - creditori			
3.000.000	4511 – Decontări în cadrul grupului			
4.000.000	456 – Decontări cu asociații privind capitalul			
1.000.000	462 – Creditori diverși			

- Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri, la sfârșitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

52.000.000	765 – Venituri din diferențe de curs valutar	=	121 – Profit și pierdere	1.000.000

Notă! Diferențele de curs valutar se consemnează concomitent cu debitarea acelorași conturi și creditarea conturilor de trezorerie aferente plății obligațiilor (512, 531), așa cum s-a prezentat situația în exemplul nr. 1.

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a diferențelor favorabile de curs valutar, rezultate în urma lichidării (încasării) creanțelor, astfel:

- Diferențe favorabile de curs valutar încasate prin contul curent = 5.000.000 lei
- Diferențe favorabile de curs valutar încasate în numerar = 3.000.000 lei

Total = 8.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	765 – Venituri din diferențe de curs valutar	52.000.000
5.000.000	5124 – Conturi la bănci în devize			
3.000.000	5314 – Casa în devize			

Notă! Și în acest caz conturile de disponibilități bănești (conturi de trezorerie) se vor debita cu valoarea creanțelor, de la data constituirii lor, prin creditarea conturilor 267, 409, 411 – 418, 451, 455, 461.

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a diferențelor de curs valutar, aferente disponibilităților bancare în devize, disponibilităților în devize existente în casierie, precum și existentul în conturile de acreditive în devize, astfel:

- Diferențe favorabile de curs valutar aferente disponibilităților din contul curent = 3.000.000 lei;
- Diferențe favorabile de curs valutar aferente valorilor de încasat (cecuri de încasat, efecte de încasat, efecte remise spre scontare) = 2.000.000 lei;
- Diferențe favorabile de curs valutar aferente disponibilităților în devize existente în casierie = 1.000.000 lei;
- Diferențe favorabile de curs valutar aferente existentului în conturile de acreditare în devize = 7.000.000 lei

Total diferențe favorabile de curs valutar = 13.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	765 – Venituri din diferențe de curs valutar	13.000.000
3.000.000	5124 – Conturi la bănci în devize			
2.000.000	511 – Valori de încasat			
1.000.000	5314 – Casa în devize			
7.000.000	5412 – Acreditive în devize			

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârșitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

13.000.000	765 – Venituri din diferențe de curs valutar	=	121 – Profit și pierdere	13.000.000

Atenție! Decizia nr. 3/2002 al Ministerului Finanțelor Publice, pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, cuprinde următoarele precizări referitoare la diferențele de curs valutar:

a) Potrivit dispozițiilor pct. (90) din Regulamentul de aplicare a Legii Contabilității nr. 82/1991, aprobat prin H.G. nr. 704/1993, operațiunile privind disponibilitățile în devize se înregistrează în contabilitate la cursul zilei sau la un curs fix.

La închiderea exercițiului financiar, disponibilitățile în devize se evaluează la cursul valutar de schimb în vigoare la acea dată, iar diferențele de curs rezultate se înregistrează în contabilitate ca ***venituri sau cheltuieli financiare***, după caz;

b) Diferențele de curs valutar rezultate din evaluarea disponibilităților în devize, la cursul de schimb din data de 31 decembrie şi cursul de schimb valutar de la data înregistrării în contabilitate, se înregistrează în conturile de venituri sau cheltuieli din diferențe de schimb valutar.

În cazul în care, la sfârşitul anului, în soldul contului de disponibil se înregistrează devize, pentru acestea se stabileşte diferența de curs de schimb valutar, dintre cursul de schimb pentru fiecare intrare în valută şi cursul de schimb în vigoare la data de 31 decembrie, prin compunerea ultimelor intrări până la limita sumei totale în valută, aflate în contul de disponibil la finele anului financiar.

- Potrivit dispozițiilor pct. (1) din Legea nr. 189/2001, sumele reprezentând diferențele de curs valutar favorabile sau nefavorabile, rezultate din evaluarea disponibilului în devize deținute, potrivit prevederilor menționate mai sus, sunt ***cheltuieli nedeductibile*** fiscal sau ***venituri neimpozabile*** la calculul impozitului pe profit.

La închiderea exercițiului financiar curent, profitul net realizat din diferențe de curs valutar se distribuie în contul ***1068 – Alte rezerve***, până la nivelul diferenței dintre veniturile neimpozabile reprezentând diferențe de schimb valutar favorabile, rezultate din evaluarea disponibilităților în devize şi cheltuielile nedeductibile, reprezentând diferențe de curs de schimb valutar nefavorabile, rezultate din evaluarea disponibilităților în devize.

Pentru demonstrație, prezentăm exemplul din anexa nr. 3 la Decizia nr. 3/2002, privind evaluarea disponibilităților în devize, la închiderea exercițiului financiar şi determinarea regimului fiscal al cheltuielilor şi veniturilor din diferențe de curs valutar:

CAZUL 1:

a) - Sold debitor al contului **5124 – Conturi la bănci în devize**:

- Sold debitor în USD = 1.000 $
- Sold debitor în echivalent lei = 17.500.000 lei

b) - Curs de schimb valutar la data de 31 decembrie 2001:

- 1 USD = 31.597 lei

c) - Evaluarea din punct de vedere contabil:

- 1.000 $ x 31.597 lei = 31.597.000 lei
- Diferențe de curs valutar = 31.597.000 - 17.500.000 = 14.097.000 lei

c) - Tratament contabil:

14.097.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	765 – Venituri din diferențe de curs valutar	14.097.000

CAZUL 2:

a) - Sold debitor al contului **5124 – Conturi la bănci în devize:**

- Sold debitor în USD = 0 $
- Sold debitor în lei = 10.000 lei

b) - Curs de schimb valutar la data de 31 decembrie 2001:

- 1 USD = 31.597 lei

c) - Evaluarea din punct de vedere contabil:

- 0 $ x 31.597 lei = 0 lei

d) - Tratament contabil:

10.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	765 – Venituri din diferențe de curs valutar	10.000

CAZUL 3:

a) - Sold debitor al contului **5124 – Conturi la bănci în devize:**

- Sold debitor în USD = 5 $
- Sold debitor în lei = 70.000.000 lei

b) - Curs de schimb valutar la data înregistrării în contabilitate:

- 1 USD = 17.500 lei

c) - Curs valutar de schimb la data de 31 decembrie 2001:

- 1 USD = 31.597 lei

d) - Evaluarea din punct de vedere contabil:

- 5 $ x 31.597 lei = 157.985 lei

d) - Tratament contabil:

- 70.000.000 lei + 157.985 lei = 70.157.985 lei

Formula contabilă:

70.157.985	5124 – Conturi la bănci în devize	=	765 – Venituri din diferențe de curs valutar	70.157.985

Tratamentul fiscal al diferențelor de curs valutar întâlnite în practică la închiderea exercițiului financiar, în cele 3 cazuri prezentate, este următorul:

- În CAZUL 2, suma de 10.000 lei reprezintă venit impozabil.
- În CAZUL 3, venit neimpozabil reprezintă diferența dintre cursul de la data înregistrării a celor 5 $ rămași în sold la data de 31 decembrie 2001 în cursul valutar la data înregistrării în contabilitate, respectiv:
  - (5 $ x 31.597 lei) - (5 $ x 17.500 lei) = 157.985 - 87.500 = 70.485 lei
  - Venit impozabil = 70.157.985 lei - 70.485 lei = 70.087.500 lei

VII. 7.6. - Contabilitatea veniturilor din dobânzi

Veniturile financiare din dobânzile cuvenite pentru disponibilitățile din conturile bancare, inclusiv cele pentru investiții, pentru împrumuturile acordate sau pentru livrările pe credit, se realizează cu ajutorul contului ***766 – Venituri din dobânzi,*** cont sintetic de gradul II, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ **Contul 766 - Venituri din dobânzi:**

- ***Elementul evidențiat:***
- ține evidența veniturilor financiare din dobânzile încasate;
- ***Conținutul economic*:**
- cont de venituri financiare;
- ***Funcția contabilă*:**
- cont asimilat conturilor de pasiv;
- ***Se creditează*** cu dobânzile cuvenite pentru disponibilitățile din conturile bancare, pentru împrumuturile acordate sau pentru livrările pe credit, respectiv:
- cu dobânzile cuvenite aferente împrumuturilor acordate în cadrul grupului (4511);
- cu dobânzile aferente sumelor datorate de către debitorii diverşi (461);
- cu dobânzile încasate, aferente disponibilităților aflate în conturi curente (5121, 5124);
- cu dobânzile de primit, aferente disponibilităților aflate în conturi cuvenite (5187);
- cu dobânzile încasate în avans, care se fac venituri ale exercițiului în curs (472);
- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin transferarea veniturilor asupra rezultatului exercițiului, respectiv:
- cu trecerea veniturilor colectate, la sfârşitul perioadei de gestiune, asupra contului de profit şi pierdere (121);
- ***Sold final:***
- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a unei dobânzi de 5.000.000 lei, aferente unui împrumut acordat în cadrul grupului:

Formula contabilă:

5.000.000	4511 – Deconturi în cadrul grupului	=	766 – Venituri din dobânzi	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	766 – Venituri din dobânzi	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a dobânzilor datorate unității de debitori diverşi, în sumă de 7.000.000 lei:

Formula contabilă:

7.000.000	461 – Debitori diverşi	=	766 – Venituri din dobânzi	7.000.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării efective a sumelor reprezentând dobânda:

Formula contabilă:

7.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	461 – Debitori diverşi	7.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

7.000.000	766 – Venituri din dobânzi	=	121 – Profit şi pierdere	7.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a dobânzii de 6.000.000 lei încasată direct în contul curent, fără a fi consumată în prealabil în contul (4511) sau (461):

Formula contabilă:

6.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5124)	=	766 – Venituri din dobânzi	6.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

6.000.000	766 – Venituri din dobânzi	=	121 – Profit şi pierdere	6.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a dobânzii de 3.000.000 lei, ce urmează a fi primită de la bancă comercială, aferentă disponibilităților din contul curent:

Formula contabilă:

3.000.000	5187 – Dobânzi de încasat	=	766 – Venituri din dobânzi	3.000.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării efective a dobânzii:

Formula contabilă:

3.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	5187 – Dobânzi de încasat	3.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

3.000.000	766 – Venituri din dobânzi	=	121 – Profit şi pierdere	3.000.000

Exemplul nr. 5. eflectarea în contabilitate a unor dobânzi, în sumă de 8.000.000 lei, înregistrate în avans în perioada precedentă, şi care conform scadenţarului au devenit exigibile şi se virează la veniturile perioadei curente:

Formula contabilă:

8.000.000	472 - Venituri înregistrate în avans	=	766 – Venituri din dobânzi	8.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

8.000.000	766 – Venituri din dobânzi	=	121 – Profit şi pierdere	8.000.000

Exemplul nr. 6. Reflectarea în contabilitate a dobânzilor de încasat de la exportul pe credit comercial pe termen scurt, în sumă de 9.000.000 lei:

Formula contabilă:

9.000.000	411 - Clienţi	=	766 – Venituri din dobânzi	9.000.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării efective a dobânzii de la clienţi:

Formula contabilă:

9.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5124)	=	411 - Clienţi	9.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

9.000.000	766 – Venituri din dobânzi	=	121 – Profit şi pierdere	9.000.000

Atenţie! Conform Deciziei nr. 3/2002 a Ministerului Finanţelor Publice, pentru aprobarea soluţiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind impozitul pe profit şi taxa pe valoarea adăugată, s-au aprobat următoarele soluţii privind dobânzile:

- În conformitate cu art. (4), alin. (6), litera (p), din O.G. nr. 70 / 1994, republicată, cu modificările şi completările ulterioare şi ale H.G. nr. 402 / 2000, pentru aprobarea instrucţiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, ***cheltuielile cu dobânzile*** aferente împrumuturilor, altele decât cele acordate de bănci şi de alte persoane juridice autorizate potrivit legii , care depăşesc ***dobânzile active medii*** ale băncilor, comunicate de Banca Naţională a României (BNR ***nu sunt deductibile*** la calculul profitului impozabil;
- ***Dobânzile active medii*** ale băncilor sunt calculate şi publicate de către BNR, pentru **moneda naţională,** la data scadentă;
- ***Dobânzile legale*** sunt reglementate de O.G. nr. 9 / 2000, privind nivelul dobânzii legale pentru obligaţii băneşti şi se aplică în cazul relaţiilor de comerţ exterior sau în alte relaţii economice internaţionale.

Dispoziţiile acestui act normativ se aplică în condiţiile în care legea română este aplicabilă, iar în contract a fost stipulată plata în monedă străină.

Dobânda legală de 6 % este datorată de către împrumutat numai în cazul în care, potrivit dispoziţiilor legale sau prevederilor contractuale, obligaţia este purtătoare de dobânzi şi în contract nu este specificată rata dobânzii.

- ***Din punct de vedere fiscal***, cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor în monedă străină, altele decât cele acordate de bănci şi de alte persoane juridice autorizate potrivit legii, ***sunt deductibile*** la calculul profitului impozabil dacă:
  - acestea sunt stabilite în mod expres în contractul de împrumut;
  - în contract s-au prevăzut termenele scadente;
  - contractul a fost notificat înaintea derulării, la Direcţia Statistică din cadrul BNR, conform Regulamentului BNR nr. 3 / 1997, privind efectuarea operaţiunilor valutare – Normele privind modul de autorizare şi de raportare a operaţiilor valutare de capital – NRV 5;
  - împrumutul a fost utilizat în interesul desfăşurării activităţilor agentului economic;
- ***Dobânda recunoscută din punct de vedere fiscal*** este cea prevăzută în contractul de împrumut, în condiţiile în care din acesta rezultă scopul pentru care împrumutul este acordat, în conformitate cu activitatea pentru care contribuabilul este autorizat;
- ***Cheltuielile cu dobânzile*** sunt recunoscute dacă au la bază un ***contract*** încheiat potrivit prevederilor Cdului civil.

VII. 7. 7. - Contabilitatea veniturilor din sconturi obținute

Reducerile de preț pot fi încadrate în două categorii (vezi „Curs complet de contabilitate şi fiscalitate", Vol. III):

1. - Reduceri de natură comercială:

- Rabaturile sau bonificațiile;
- Remizele;
- Risturnele.

2. Reduceri de natură financiară, care poartă denumirea de *sconturi* şi se acordă procentual asupra unei creanțe decontate înainte de scadența normală.

Reducerile financiare se aplică după reducerile de natură comercială, adică se aplică la prețul net rămas după aplicarea ultimei reduceri comerciale.

În situația în care firma este plătitoare de TVA, această taxă se calculează după aplicarea reducerilor comerciale şi/sau financiare.

Reducerile financiare (sconturile) se înregistrează în contabilitate sub formă de *cheltuieli financiare*, în cazul furnizorilor care acordă sconturile şi sub formă de ***venituri financiare***, la clienții care primesc scontul.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor din sconturile obținute de la furnizori şi alți creditori se realizează cu ajutorul contului ***767 – Venituri din sconturi*** obținute, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ **Contul 767 - Venituri din sconturi obținute:**

- ***Elementul evidențiat:***
- ține evidența veniturilor din dobânzile obținute de la furnizori şi alți creditori;
- ***Conținutul economic*:**
- cont de venituri financiare;
- ***Funcția contabilă*:**
- cont asimilat conturilor de pasiv;
- ***Se creditează*** cu veniturile din sconturile obținute de la furnizori şi alți creditori, respectiv:
  - cu valoarea sconturilor obținute de la furnizori (401, 404);
  - cu valoarea sconturilor obținute de la alți creditori (462);
  - cu valoarea sconturilor obținute ulterior achitării obligațiilor (5121, 5124);
- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin transferarea veniturilor asupra rezultatului exercițiului, respectiv:
  - cu trecerea veniturilor colectate, la sfârşitul perioadei de gestiune, asupra contului de profit şi pierdere (121);
- ***Sold final:***
- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

Deductibilitatea cheltuielilor rezultate din aplicarea reducerilor comerciale sau financiare, la firmele care acordă sconturi (furnizori, creditori), se acordă în următoarele condiții:

- Orice reducere de preț trebuie să fie compatibilă cu prevederile Legii concurenței nr. 21/1996, cu modificările şi completările ulterioare;
- Să fie efective şi în sume exacte în beneficiul clientului;
- Să nu constituie în fapt remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare;
- Să fie reflectate în facturi sau în alte documente legale;
- Reducerile să se acorde în baza unei hotărâri a adunării acționarilor sau asociaților, după caz.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Operațiile comerciale ale unui furnizor de mărfuri se prezintă în felul următor:

- Preț de vânzare a mărfurilor = 5.000.000 lei
- Rabat comercial de calitate = 300.000 lei

Preț de vânzare net comercial = 5.000.000 - 300.000 = 4.700.000 lei

- Remiză pentru vânzări superioare = 4 % = 4.700.000 x 4 % = 188.000 lei

---

Preț de vânzare net comercial = 4.700.000 - 188.000 = 4.512.000 lei

- Risturnul asupra ansamblului operațiilor efectuate cu acelaşi client = 5 % = 4.512.000 x 5 % = 225.600 lei

---

Preț de vânzare net comercial = 4.512.000 - 225.600 = 4.286.400 lei

- Reduceri financiare (sconturi de decontare) = 2 % = 4.286.400 x 2 % = 85.728 lei

---

Preț de vânzare net financiar = 4.286.400 - 85.728 = 4.200.672 lei

- TVAc = 19 % = 4.200.672 x 19 % = 798.128 lei

Total factură de vânzare = 4.200.672 + 798.128 = 4.998.800 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

A. Reflectarea operațiilor în contabilitatea furnizorului

a) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor:

- Preț de vânzare net comercial (fără scont) = 4.286.400 lei
- TVAc (aplicat asupra prețului net financiar, adică inclusiv scontul financiar) = 798.128 lei

Formula contabilă:

5.084.528	411 – Clienți	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	4.286.400
			4427 – TVAc	798.128

b) Reflectarea în contabilitate a scontului financiar acordat clientului:

Formula contabilă:

85.728	667 – Cheltuieli privind sconturile acordate	=	411 – Clienți	85.728

c) Reflectarea în contabilitate a încasării clienților:

Suma de încasat = 5.084.528 - 85.728 = 4.998.800 lei

Formula contabilă:

4.998.800	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienți	4.598.800

B. Reflectarea operațiilor în contabilitatea clientului (cumpărătorului):

a) Reflectarea în contabilitate a achiziționării mărfurilor:

- preț de achiziție (preț de vânzare net comercial) = 4.286.400 lei
- TVAd (aplicat la prețul de vânzare net financiar) = 798.128 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	5.084.528
4.286.400	371 - Mărfuri			
798.128	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a scontului de decontare obținut (scont financiar):

Formula contabilă:

85.728	401 – Furnizori	=	767 – Venituri din sconturi obținute	85.728

c) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

85.728	767 – Venituri din sconturi obținute	=	121 – Profit și pierdere	85.728

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a sconturilor obținute cu ocazia achitării obligațiilor înainte de termen, de la furnizori, cu o reducere de 5 %, următoarele condiții:

- Datorii către furnizori = 5.000.000 lei
- Reduceri financiare (sconturi obținute) = 5 % = 5.000.000 x 5 % = 250.000 lei

Suma de plată = 5.000.000 - 250.000 = 4.750.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	401 – Furnizori (404)	=	%	
			5121 – Conturi la bănci în lei	4.750.000
			767 – Venituri sconturi obținute	250.000

- Reflectarea în contabilitate, la sfârșitul perioadei de gestiune, a închiderii contului de venituri:

Formula contabilă:

250.000	767 – Venituri din sconturi obținute	=	121 – Profit și pierdere	250.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a înregistrării veniturilor din sconturi, cu ocazia achitării obligațiilor față de creditori înainte de termenul scontat, astfel:

- Obligații față de creditori = 5.000.000 lei
- Scont obținut = 10 % = 5.000.000 x 10 % = 500.000 lei

Suma de plată către creditori = 5.000.000 - 500.000 = 4.500.000

Formula contabilă:

5.000.000	462 – Creditori diverşi	=	%	
			5121 – Conturi la bănci în lei	4.500.000
			767 – Venituri din sconturi obținute	500.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

500.000	767 – Venituri din sconturi obținute	=	121 – Profit şi pierdere	500.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din sconturi obținute, în sumă de 4.000.000 lei, încasate direct în contul curent bancar:

Formula contabilă:

4.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	767 – Venituri din sconturi obținute	4.000.000

VII. 7. 8. - Contabilitatea altor venituri financiare

Reflectarea în contabilitatea unității patrimoniale a veniturilor financiarè, altele decât cele înregistrate în conturile de venituri financiare, se realizează cu ajutorul contului *768 – **Alte venituri financiare***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

- **Contul 768 - Alte venituri financiare:**

- ***Elementul evidențiat:***
- ține evidența veniturilor financiare, altele decât cele înregistrate în conturile din grupa *76 – Venituri financiare*;
- ***Conținutul economic*:**
- cont de venituri financiare;

- ***Funcția contabilă*:**
- cont asimilat conturilor de pasiv;
- ***Se creditează*** cu alte venituri financiare realizate de unitatea patrimonială, respectiv:
- cu încasarea prin conturile curente bancare a altor venituri financiare (5121, 5124);
- cu încasarea în numerar a altor venituri financiare (5311, 5314);
- cu consemnarea dreptului de încasare a altor venituri financiare (401, 404, 462, 461).

- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin transferarea veniturilor asupra rezultatului exercițiului, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate, la sfârşitul perioadei de gestiune, asupra contului de profit şi pierdere (121).

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a încasării prin contul curent a altor venituri financiare, în sumă de 9.000.000 lei:

Formula contabilă:

9.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5124)	=	768 – Alte venituri financiare	9.000.000

- Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune, a închiderii contului de venituri:

Formula contabilă:

9.000.000	768 – Alte venituri financiare	=	121 – Profit şi pierdere	9.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a încasării în numerar a altor venituri financiare, în sumă de 4.000.000 lei:

Formula contabilă:

4.000.000	5311 – Casa în lei	=	768 – Alte venituri financiare	4.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

4.000.000	768 – Alte venituri financiare	=	121 – Profit şi pierdere	4.000.000

VII. 8. - Contabilitatea veniturilor excepţionale

Veniturile excepţionale reprezintă acele venituri care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a unităţii patrimoniale şi se referă fie la operaţii de exploatare, fie la operaţii de capital, cum sunt:

- despăgubiri şi penalităţi încasate;
- venituri din cedarea activelor;
- cotele părţi din subvenţii pentru investiţii virate la sfârşitul exerciţiului;
- donaţii;
- salarii şi alte drepturi cuvenite personalului, prescrise;
- sume cuvenite unităţii datorate de către bugetul statului, altele decât impozite şi taxe;
- alte venituri excepţionale.

Reflectarea în contabilitatea unităţii patrimoniale a veniturilor excepţionale se realizează cu ajutorul grupei de conturi *77 – **Venituri excepţionale***, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

♦ **Grupa 77 - Venituri excepţionale:**

- ***771 – Venituri excepţionale din operaţii de gestiune***

7711 - Venituri din despăgubiri şi penalităţi
7718 - Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune

- ***772 - Venituri din operaţii de capital***

7721 - Venituri din cedarea activelor
7727 - Subvenţii pentru investiţii virate la venituri
7728 - Alte venituri excepţionale din operaţii de capital

Atenţie! În conformitate cu O.M.F.P. nr. 94/2001, pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV–a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, în planul de conturi aprobat, veniturile excepţionale poartă denumirea de venituri extraordinare, fiind evidenţiate de grupa de conturi *77 – **Venituri extraordinare***, care cuprinde un singur cont sintetic de gradul I, respectiv *771 – **Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare***.

VII. 8. 1. - Contabilitatea veniturilor excepționale din operații de gestiune

Veniturile care nu sunt legate de activitatea normală, curentă, a unității patrimoniale, dar se referă la operații de exploatare, se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului ***771 – Venituri excepționale din operații de gestiune***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ **Contul 771 - Venituri excepționale din operații de gestiune:**

- ***Elementul evidențiat:***

- cu ajutorul acestui cont se ține evidența acelor venituri care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a unității patrimoniale, dar se referă la operații de exploatare;

- ***Conținutul economic*:**

- cont de venituri excepționale;

- ***Funcția contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de pasiv;

- ***Se creditează*** cu veniturile excepționale din operații de gestiune realizate, respectiv:

- cu bunurile sau valorile primite gratuit (300, 301, 321, 323, 361, 371, 381, 5121, 5124, 5311, 5314);
- cu bunurile rezultate din dezmembrarea unor imobilizări (300, 301, 321, 371);
- cu drepturile de personal neridicate, prescrise (426);
- cu sumele cuvenite unității , datorate de către bugetul statului, altele decât impozite și taxe (4482);
- cu despăgubirile și penalitățile primite de la terți (5121, 5124, 5311, 5314);

- ***Se debitează*** la sfârșitul perioadei de gestiune, prin transferarea veniturilor asupra rezultatului exercițiului, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate, la sfârșitul perioadei de gestiune, asupra contului de profit și pierdere (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârșitul perioadei de gestiune.

Contul ***771 – Venituri excepționale din operații de gestiune*** se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II, respectiv:

♦ **Contul 771 - Venituri excepționale din operații de gestiune:**

7711 - Venituri din despăgubiri și penalități
7718 - Alte venituri excepționale din operații de gestiune

Ambele conturi sintetice de gradul II au același conținut economic și aceeași funcție contabilă ca și contul ***771 – Venituri excepționale din operații de gestiune.***

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic primeşte cu titlu gratuit următoarele bunuri (stocuri):

- materii prime = 5.000.000 lei
- materiale consumabile = 4.000.000 lei
- obiecte de inventar = 2.000.000 lei
- baracamente şi amenajări provizorii = 6.000.000 lei
- animale şi păsări = 1.000.000 lei
- mărfuri = 3.000.000 lei
- ambalaje = 7.000.000 lei

Total = 28.000.000 lei

Formula contabilă:

	%		=		
				7718 – Alte venituri excepționale din operații de gestiune	28.000.000
5.000.000	300 – Materii prime				
4.000.000	301 – Materiale consumabile				
2.000.000	321 – Obiecte de inventar				
6.000.000	323 – Baracamente şi amenajări provizorii				
1.000.000	361 – Animale şi păsări				
3.000.000	371 – Mărfuri				
7.000.000	381 – Ambalaje				

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

28.000.000	7718 – Alte venituri excepționale din operații de gestiune		=	121 – Profit şi pierdere	28.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a încasării sumei de 3.000.000 lei, reprezentând despăgubiri şi penalităţi primite de la terţi:

Formula contabilă:

3.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	=	7711 – Venituri din despăgubiri şi penalităţi	3.000.000

• Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

3.000.000	7711 – Venituri din despăgubiri şi penalităţi	=	121 – Profit şi pierdere	3.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a sumei de 5.000.000 lei, primită cu titlu gratuit, prin contul curent bancar sau în numerar:

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5124 , 5311, 5314)	=	7718 – Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	5.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a materialelor, rezultate din dezmembrarea unor imobilizări, după ce au fost scăzute cheltuielile cu dezmembrarea, evaluate la suma de 4.000.000 lei:

Formula contabilă:

4.000.000	301 – Materiale consumabile	=	7718 – Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	4.000.000

• Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri , la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

4.000.000	7718 – Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	=	121 – Profit şi pierdere	4.000.000

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a sumei de 8.000.000 lei, reprezentând drepturi de personal neridicate, prescrise:

Formula contabilă:

8.000.000	426 – Drepturi de personal neridicate	=	7718 – Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	8.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

8.000.000	7718 – Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	=	121 – Profit şi pierdere	8.000.000

Exemplul nr. 6. Reflectarea în contabilitate a sumei de 2.000.000 lei cuvenite unităţii datorate de către bugetul statului, altele decât impozite şi taxe:

Formula contabilă:

2.000.000	4482 – Alte creanţe privind bugetul statului	=	7718 – Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	2.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri , la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

2.000.000	7718 – Alte venituri excepționale din operații de gestiune	=	121 – Profit și pierdere	2.000.000

VII. 8.2. - Contabilitatea veniturilor excepționale din operații de capital

Veniturilor din operații de capital cuprind următoarele categorii de venituri excepționale:

- Veniturile din cedarea (vânzarea) activelor;
- Veniturile din subvenții pentru investiții virate la venituri;
- Alte venituri excepționale din operații de capital.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor excepționale din operații de capital se realizează cu ajutorul contului *772 – **Venituri din operații de capital***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

♦ **Contul 772 - Venituri din operații de capital:**

- ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența veniturilor din cedarea activelor, din subvenții pentru investiții virate la venituri, alte venituri excepționale din operații de capital;

- ***Conținutul economic*:**

- cont de venituri excepționale;

- ***Funcția contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de pasiv;

- ***Se creditează*** cu realizarea veniturilor excepționale din operații de capital, respectiv:

- cu cota parte a subvențiilor pentru investiții virate asupra rezultatului exercițiului, pe măsura amortizării investițiilor realizate (131);
- cu prețul de vânzare al activelor imobilizate cedate unor terți, exclusiv TVA (461);

- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin transferarea veniturilor asupra rezultatului exercițiului, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate, la sfârşitul perioadei de gestiune, asupra contului de profit şi pierdere (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

Contul *772 – **Venituri din operații de capital*** se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 7721 – Venituri din cedarea activelor
- 7727 - Subvenţii pentru investiţii virate la venituri
- 7728 - Alte venituri excepţionale din operaţii de capital

Formula contabilă:

2.000.000	7718 – Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	=	121 – Profit şi pierdere	2.000.000

VII. 8.2. - Contabilitatea veniturilor excepţionale din operaţii de capital

Veniturilor din operaţii de capital cuprind următoarele categorii de venituri excepţionale:

- Veniturile din cedarea (vânzarea) activelor;
- Veniturile din subvenţii pentru investiţii virate la venituri;
- Alte venituri excepţionale din operaţii de capital.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor excepţionale din operaţii de capital se realizează cu ajutorul contului *772 – Venituri din operaţii de capital*, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici:

♦ **Contul 772 - Venituri din operaţii de capital:**

- ***Elementul evidenţiat:***

- ţine evidenţa veniturilor din cedarea activelor, din subvenţii pentru investiţii virate la venituri, alte venituri excepţionale din operaţii de capital;

- ***Conţinutul economic*:**

- cont de venituri excepţionale;

- ***Funcţia contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de pasiv;

- ***Se creditează*** cu realizarea veniturilor excepţionale din operaţii de capital, respectiv:

- cu cota parte a subvenţiilor pentru investiţii virate asupra rezultatului exerciţiului, pe măsura amortizării investiţiilor realizate (131);
- cu preţul de vânzare al activelor imobilizate cedate unor terţi, exclusiv TVA (461);

- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin transferarea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate, la sfârşitul perioadei de gestiune, asupra contului de profit şi pierdere (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

Contul *772 – Venituri din operaţii de capital* se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 7721 – Venituri din cedarea activelor
- 7727 - Subvenţii pentru investiţii virate la venituri
- 7728 - Alte venituri excepţionale din operaţii de capital

Toate dezvoltările de gradul II ale contului *772 – **Venituri din operații de capital*** au același conținut economic și aceeași funcție contabilă ca și contul sintetic de gradul I.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Un agent economic achiziționează un mijloc fix în valoare de 10.000.000 lei, subvenționat de la bugetul de stat cu 4.000.000 lei.

Durata normată de utilizare a mijlocului fix este de 5 ani, amortizarea fiind liniară.

- Prezentăm și ipoteza vânzării mijlocului fix după 3 ani la prețul negociat de 7.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziționării mijlocului fix:

- Preț de achiziție = 10.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 10.000.000 x 19 % = 1.900.000 lei

Total factură furnizor = 11.900.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 – Furnizori de imobilizări	11.900.000
10.000.000	212 – Mijloace fixe			
1.900.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plății facturii furnizorului:

Formula contabilă:

11.900.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5121 – Conturi la bănci în lei	11.900.000

c) Reflectarea în contabilitate a subvenției de primit de la bugetul statului:

Formula contabilă:

4.000.000	445 – Subvenții	=	131 – Subvenții pentru investiții	4.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a încasării efective a subvenției:

Formula contabilă:

4.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	445 – Subvenţii	4.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a amortizării lunare a mijlocului fix:

10.000.000 lei

- Amortizarea anuală = ---------- = 2.000.000 lei / an
5 ani

2.000.000 lei

- Amortizarea lunară = ---------- = 166.667 lei / lună
12 luni

Formula contabilă:

166.667	6811 – Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale	166.667

Notă! Această înregistrare se reflectă lunar pe parcursul celor 5 ani.

- Reflectarea în contabilitate a scoaterii din gestiune a mijlocului fix după amortizarea completă (după 5 ani):

Formula contabilă:

10.000.000	281 – Amortizări privind imobilizările corporale	=	212 – Mijloace fixe	10.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a amortizării anuale a părții subvenționate a mijlocului fix:

4.000.000 lei

- Amortizarea anuală = ---------- = 800.000 lei / an
5 ani

800.000 lei

- Amortizarea lunară = ---------- = 66.667 lei / lună
12 luni

Formula contabilă:

66.667	131 – Subvenţii pentru investiţii	=	7727 – Subvenţii pentru investiţii virate la venituri	66.667

Notă! Această înregistrare se reflectă lunar, pe parcursul celor 5 ani, reprezentând durata normată (normală) de funcţionare a mijlocului fix.

g) În ipoteza că mijlocul fix este cedat (vândut) după 3 ani, la preţul negociat de 7.000.000 lei, rezultă:

- peţ de vânzare = 7.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 7.000.000 x 19 % = 1.330.000 lei

Total factură = 8.330.000 lei

Formula contabilă:

8.330.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			7721 – Venituri din cedarea activelor	7.000.000
			4427 – TVAc	1.330.000

h) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii mijlocului fix cedat (vândut):

Formula contabilă:

8.330.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	461 – Debitori diverşi	8.330.000

i) Reflectarea în contabilitate a scoaterii din gestiune a mijlocului fix cedat (vândut):

- valoarea contabilă de intrare = 10.000.000 lei
- valoarea amortizată = 2.000.000 lei x 3 ani = 6.000.000 lei
- valoarea neamortizată = 2.000.000 lei x 2 ani = 4.000.000 lei

Formula contabilă:

	%				
6.000.000	281 – Amortizări privind imobilizările corporale	=	212 – Mijloace fixe	10.000.000	
4.000.000	6721 – Cheltuieli privind activele cedate				

j) Reflectarea în contabilitate a părții subvenționate din valoarea mijlocului fix cedat, trecută la venituri:

- Total subvenție = 4.000.000 lei
- Subvenție amortizată = 800.000 lei x 3 ani = 2.400.000 lei
- Subvenție neamortizată = 800.000 lei x 2 ani = 1.600.000 lei

Formula contabilă:

1.600.000	131 – Subvenții pentru investiții	=	7727 – Subvenții pentru investiții virate la venituri	1.600.000

k) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri din capital, conform situațiilor prezentate:

- Sold creditor cont *7727 – **Subvenții pentru investiții virate la venituri*** = 66.667 + 1.600.000 = 1.666.667 lei
- Sold creditor cont *7721 – **Venituri din cedarea activelor*** = 7.000.000 lei

Formula contabilă:

	%				
7.000.000	7721 – Venituri din cedarea activelor	=	121 – Profit şi pierdere	8.666.667	
1.666.667	7727 – Subvenţii pt. investiţii virate la venituri				

Notă! Conturile de venituri se închid lunar în funcție de operațiile existente în luna respectivă.

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a unui mijloc fix, cedat unei firme asociate, la preţul de 5.000.000 lei:

- Preţ de vânzare = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 5.000.000 x 19 % = 950.000 lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	4511 – Decontări în cadrul grupului	=	%		
			7721 – Venituri din cedarea activelor		5.000.000
			4427 – TVAc		950.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii mijlocului fix cedat:

Formula contabilă:

5.950.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	4511 – Decontări în cadrul grupului	5.950.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	7721 – Venituri din cedarea activelor	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000

VII. 9. - Contabilitatea veniturilor din provizioane

Veniturile din provizioane se obţin din diminuarea sau anularea provizioanelor.

Diminuarea sau anularea provizioanelor constituite se înregistrează la venituri din exploatare, venituri financiare sau venituri excepţionale, în cazurile în care nu se mai justifică menţinerea provizioanelor constituite, respectiv are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă.

Pentru înţelegerea diferitelor tipuri de provizioane facem următoarele precizări:

1. Provizioanele reglementate se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct (***141 – Provizioane reglementate***), pe feluri de provizioane reglementate, stabilite potrivit dispoziţiilor legale, prevăzute expres în acest scop;

2. Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli se constituie, de regulă, la finele exerciţiului, pentru acele elemente de patrimoniu a căror realizare sau plată este incertă, ori pentru cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare, cum sunt:

- litigiile, amenzile şi penalităţile, despăgubirile, daunele şi alte datorii incerte;
- cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor;
- cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciţii cum sunt:

- cheltuielile cu reparaţiile capitale, eşalonate potrivit programului pe mai multe perioade;
- cheltuielile cu reparaţiile curente, reviziile tehnice;
- alte cheltuieli;

- pierderi latente aferente unor datorii pe termen lung, în devize;
- alte provizioane specifice anumitor sectoare de activitate;

3. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli se ţine pe feluri de provizioane, în funcţie de natura şi scopul sau obiectul pentru care au fost constituite;

4. La sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar, provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli constituite la sfârşitul anului precedent, sau în cursul anului, se analizează şi se regularizează astfel:

- prin debitul contului de cheltuieli , în cazul majorării provizionului;
- prin creditul contului de ***venituri din provizioane***, când provizionul trebuie diminuat sau anulat, respectiv când acesta devine total sau parţial, fără obiect;
- când are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă, conturile de provizioane constituite anterior se închid prin creditul conturilor de venituri din provizioane şi concomitent, cheltuielile şi pierderile respective, în raport de natura lor, se înregistrează în conturile corespunzătoare;

5. Provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale, a imobilizărilor în curs şi a celor financiare, nesupuse amortizării, se constituie pe seama cheltuielilor, de regulă, la finele exerciţiului cu ocazia inventarierii.

În perioadele următoare, la finele fiecărui exerciţiu sau la ieşirea din patrimoniu a imobilizărilor, în urma analizării provizioanelor constituite pentru deprecieri, se procedează astfel:

- în situaţia în care deprecierea este superioară provizionului constituit, se constituie un provizion suplimentar;
- în cazul în care deprecierea constatată este inferioară provizionului constituit, diferenţa se deduce din provizionul constituit şi se înregistrează la venituri din provizioane;
- cu ocazia anulării unui provizion, la ieşirea din patrimoniu a imobilizărilor, provizioanele constituite se înregistrează la ***venituri din provizioane***;

6. Pentru deprecierea stocurilor de mărfuri, materii prime şi materiale, obiecte de inventar, produse şi alte bunuri materiale, precum şi a producţiei în curs de execuţie, de

regulă, la finele exercițiului, cu ocazia inventarierii, se constituie provizioane pe seama cheltuielilor.

În perioadele următoare, la finele fiecărui exercițiu sau la ieşirea din patrimoniu a bunurilor respective, provizioanele constituite se suplimentează, se diminuează, sau se anulează, la fel ca în cazul imobilizărilor (pct. 5).

7. Pentru deprecierea creanţelor din conturile de clienţi, decontări în cadrul grupului şi debitori, de regulă, la finele exercițiului, cu ocazia inventarierii, se constituie provizioane pe seama cheltuielilor, care se regularizează în condiţii asemănătoare imobilizărilor şi stocurilor;

8. Provizioanele pentru deprecierea conturilor de trezorerie se constituie şi se regularizează asemănător imobilizărilor, stocurilor şi creanţelor.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor de provizioane se realizează cu ajutorul grupei de conturi *78 – Venituri din provizioane,* care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- **Grupa 78 - Venituri din provizioane:**
- *781 – Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare*

  7812 – Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
  7813 - Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
  7814 - Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

- *786 – Venituri financiare din provizioane*

  7862 – Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
  7863 – Venituri din provizioane pentru deprecieri

- *787 - Venituri excepționale din provizioane*

  7872 - Venituri excepționale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

i. - Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri

ii. - Venituri excepționale din provizioane reglementate

Atenție! În conformitate cu O.M.F. nr. 94 / 2001, pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene şi cu Standardele Internaționale de Contabilitate, în noul Plan general de conturi, grupa de conturi *78 – Venituri din provizioane* include şi veniturile din ajustarea la inflație, astfel:

- **Grupa 78 - Venituri din provizioane şi ajustarea la inflație:**
- *781 – Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare*

  7812 – Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
  7813 - Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
  7814 - Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

7815 - Venituri din fondul comercial negativ

- *786 – Venituri financiare din provizioane*

7863 – Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
7864 - Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

- ***788 - Venituri din ajustarea la inflație***

Ajustarea la inflație reprezintă orice modificare a valorii contabile, prin creştere sau micşorare, alta decât cea rezultată din reevaluare.

Toate diminuările de valori ale activelor, altele decât cele privind amortizarea, sunt tratate pe calea provizioanelor pentru deprecierea activelor.

De asemenea, creşterile de valori privind datoriile sunt tratate pe baza principiului provizioanelor.

Fondul comercial negativ (negative goodwill) reprezintă orice exces de la data tranzacției de schimb al interesului achizitorului în valorile juste ale activelor şi datoriilor identificabile achiziționate, peste costul achiziției.

VII. 9.1. - Contabilitatea veniturilor din provizioane privind activitatea de exploatare

Veniturile din provizioane privind activitatea de exploatare cuprind:

- sumele privind anularea sau diminuarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli;
- sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor;
- sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor şi producției pe curs de execuție;
- sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea creanțelor.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor din provizioane pentru activitatea de exploatare se realizează cu ajutorul contului ***781 – Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare***, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

♦ Contul 781 - Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare:

- ***Elementul evidențiat:***

- cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor obținute din anularea sau diminuarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli, pentru deprecierea imobilizărilor, pentru deprecierea activelor circulante;

- ***Conținutul economic*:**
- cont de venituri din exploatare;
- ***Funcția contabilă*:**
- cont asimilat conturilor de pasiv;
- ***Se creditează*** la anularea sau diminuarea provizioanelor constituite anterior ce privesc activitatea de exploatare, respectiv:
- cu sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli (1511, 1512, 1513, 1514, 1518);

- cu sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor (290, 291, 293);
- cu sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie (390 la 398);
- cu sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor – clienţi (491);

• ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate, la sfârşitul perioadei de gestiune, asupra contului de profit şi pierdere (121);

• ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

Contul ***781 - Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare*** se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

♦ **781 - Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare:**
- 7812 – Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
- 7813 - Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
- 7814 - Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

Toate dezvoltările de gradul II au acelaşi conţinut economic şi aceeaşi funcţie contabilă ca şi contul sintetic de gradul I, din care se dezvoltă, respectiv ***781 – Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare***.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din anularea sau diminuarea provizioanelor constituite pentru riscuri şi cheltuieli, în sumă de 1.000.000 lei:

Formula contabilă:

1.000.000	151 – Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli (analitic 1511 – 1518)	=	7812 – Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	1.000.000

• Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri şi cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

1.000.000	7812 – Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	121 – Profit şi pierdere	1.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din anularea sau diminuarea provizioanelor, constituite pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	290 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	=	7813 – Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	3.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

3.000.000	7813 – Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	=	121 – Profit şi pierdere	3.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din anularea sau diminuarea provizioanelor constituite pentru deprecierea imobilizărilor corporale, în sumă de 4.000.000 lei:

Formula contabilă:

4.000.000	291 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale	=	7813 – Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	4.000.000

• Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

4.000.000	7813 – Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	=	121 – Profit şi pierdere	4.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a anulării sau diminuării provizioanelor constituite pentru deprecierea imobilizărilor în curs, în sumă de 6.000.000 lei:

Formula contabilă:

6.000.000	293 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs	=	7813 – Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	6.000.000

• Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri , la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

6.000.000	7813 – Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	=	121 – Profit şi pierdere	6.000.000

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din anularea sau diminuarea provizioanelor constituite pentru deprecierea stocurilor sau producției în curs de execuție, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	Grupa 39 - Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție (390,391,392,393,394,395,396,397, 398)	=	7814 – Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	5.000.000

• Reflectarea în contabilitate a închiderii contului devenituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	7814 – Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000

Exemplul nr. 6. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din anularea sau diminuarea provizioanelor constituite, pentru deprecierea creanţelor – clienţi, creanţelor decontări în cadrul grupului sau a creanţelor debitori diverşi, în sumă de 8.000.000 lei:

Formula contabilă:

8.000.000	491 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi (495 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor decontări în cadrul grupului) (496 - Provizioane pentru deprecierea creanţelor debitori diverşi)	=	7814 – Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	8.000.000

• Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

8.000.000	7814 – Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	=	121 – Profit şi pierdere	8.000.000

VII. 9.2. - Contabilitatea veniturilor financiare din provizioane

Veniturile financiare din provizioane cuprind:

• Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli care privesc activitatea financiară;

• Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor financiare;

• Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii;

• Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea titlurilor de plasament.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor financiare din provizioane se realizează cu ajutorul contului *786 – Venituri financiare din provizioane*, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

♦ **786 - Venituri financiare din provizioane:**
- 7862 – Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
- 7863 - Venituri din provizioane pentru deprecieri

Conţinutul sintetic de gradul II prezintă acelaşi conţinut economic şi aceeaşi funcţie contabilă ca şi contul sintetic de gradul I, respectiv ***786 – Venituri financiare din provizioane***, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ **Contul 786 - Venituri financiare din provizioane:**

- ***Elementul evidenţiat:***
- ţine evidenţa veniturilor financiare din provizioane;
- ***Conţinutul economic*:**
- cont de venituri financiare;
- ***Funcţia contabilă*:**
- cont asimilat conturilor de pasiv;
- ***Se creditează*** la anularea sau diminuarea provizioanelor constituite anterior, care privesc activitatea financiară, respectiv:
- cu sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli, care privesc activitatea financiară (1514);
- cu sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor financiare (296);
- cu sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea titlurilor de plasament (590);
- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, cu transferarea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului, respectiv:
- cu trecerea veniturilor colectate, la sfârşitul perioadei de gestiune, asupra contului de profit şi pierdere (121);
- ***Sold final:***
- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din anularea sau diminuarea provizioanelor constituite pentru pierderi din schimb valutar, în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	1514 – Provizioane pentru pierderi din schimb valutar	=	7862 – Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	3.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

3.000.000	7862 – Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	121 – Profit şi pierdere	3.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din anularea sau diminuarea provizioanelor constituite pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	495 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii	=	7863 – Venituri din provizioane pentru deprecieri	3.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	7863 – Venituri din provizioane pentru deprecieri	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din anularea sau diminuarea provizioanelor constituite pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi, în sumă de 7.000.000 lei:

Formula contabilă:

7.000.000	496 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor debitori diverşi	=	7863 – Venituri din provizioane pentru deprecieri	7.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

7.000.000	7863 – Venituri din provizioane pentru deprecieri	=	121 – Profit şi pierdere	7.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a sumei de 4.000.000 lei privind deprecierea imobilizărilor financiare:

Formula contabilă:

4.000.000	296 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	=	7863 – Venituri din provizioane pentru deprecieri	4.000.000

- Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune, a închiderii contului de venituri:

Formula contabilă:

4.000.000	7863 – Venituri din provizioane pentru deprecieri	=	121 – Profit şi pierdere	4.000.000

Exemplul nr. 5. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din anularea sau diminuarea provizioanelor constituite pentru deprecierea titlurilor de plasament, în sumă de 2.000.000 lei:

Formula contabilă:

2.000.000	590 – Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament	=	7863 – Venituri din provizioane pentru deprecieri	2.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

2.000.000	7863 – Venituri din provizioane pentru deprecieri	=	121 – Profit şi pierdere	2.000.000

VII. 9.3. - Contabilitatea veniturilor excepționale din provizioane

Veniturile excepționale din provizioane cuprind:

- Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor reglementate;
- Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli;
- Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea creanțelor – debitori diverşi;
- Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor aferente imobilizărilor necorporale sau corporale.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor excepționale din provizioane se realizează cu ajutorul contului *787 – Venituri excepționale din provizioane*, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- **787 - Venituri excepționale din provizioane:**
- 7872 – Venituri excepționale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
- 7873 - Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri
- 7874 - Venituri excepționale din provizioane reglementate

Toate dezvoltările de gradul II au acelaşi conţinut economic şi aceeaşi funcţie contabilă, ca şi contul sintetic de gradul I şi tocmai de aceea prezentăm principalele caracteristici ale contului ***787 – Venituri excepţionale din provizioane***, valabil şi pentru dezvoltările de gradul II, astfel:

- **Contul 787 - Venituri excepţionale din provizioane:**

- ***Elementul evidenţiat:***

- Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa veniturilor excepţionale din provizioane reglementate, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, respectiv provizioane pentru deprecieri;

- ***Conţinutul economic*:**

- cont de venituri excepţionale;

- ***Funcţia contabilă*:**

- cont asimilat conturilor de pasiv;

- ***Se creditează*** la anularea sau diminuarea provizioanelor constituite, având un caracter excepţional, respectiv:

- cu sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor reglementate (141);

- cu sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli (1518);

- cu sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi (496);

- cu sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor aferente imobilizărilor necorporale şi corporale (290, 291, 293);

- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune, cu transferarea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului, respectiv:

- cu trecerea veniturilor colectate, la sfârşitul perioadei de gestiune, asupra contului de profit şi pierdere (121);

- ***Sold final:***

- nu prezintă sold final la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLE:

Exemplul nr. 1 - Reflectarea în contabilitate a veniturilor din anularea sau diminuarea provizioanelor reglementate, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	141 – Provizioane reglementate	=	7874–Venituri excepţionale din provizioane reglementate	5.000.000

• Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri , la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	7874 – Venituri excepţionale din provizioane reglementate	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din anularea sau diminuarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli de natură excepţională, în sumă de 2.000.000 lei:

Formula contabilă:

2.000.000	1518 –Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	7872–Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	2.000.000

• Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

2.000.000	7872 – Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	121 – Profit şi pierdere	2.000.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din anularea sau diminuarea provizioanelor constituite pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi, în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	496 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor debitori diverşi	=	7873–Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri	3.000.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

3.000.000	7873 – Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri	=	121 – Profit şi pierdere	3.000.000

Exemplul nr. 4. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din anularea sau diminuarea provizioanelor pentru imobilizări necorporale, corporale şi în curs de execuţie, astfel:

- Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale = 2.000.000 lei
- Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale = 4.000.000 lei
- Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs = 1.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	7873–Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri	7.000.000
2.000.000	290 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale			
4.000.000	291 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale			
1.000.000	293 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs			

- Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune, a închiderii contului de venituri:

Formula contabilă:

7.000.000	7873 – Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri	=	121 – Profit şi pierdere	7.000.000

Notă: În mod excepţional se pot obţine şi venituri din amortizarea imobilizărilor corporale şi necorporale, atunci când schimbarea planului de amortizare conduce la o diminuare a amortizării, partea reprezentând amortizarea diminuată constituindu-se în venituri din amortizări:

Formula contabilă:

Grupa 28 – Amortizări privind imobilizările	=	Grupa 78 - Venituri din provizioane

Atenţie ! În conformitate cu O.M.F.P. nr. 94 / 2001, pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, în Planul general de conturi s-a introdus o nouă grupă de conturi de venituri, respectiv grupa **79 – Venituri din impozitul pe profit amânat**, care cuprinde un singur cont sintetic, de gradul I, respectiv, ***791 – Venituri din impozitul pe profit amânat***.

Capitolul VIII.

CONTABILITATEA REZULTATULUI EXERCIȚIULUI

VIII. 1. - Analiza şi stabilirea rezultatului exerciţiului prin contul de profit şi pierdere

Legea Contabilităţii nr. 82/1991 şi O.G. nr. 61/2001, pentru modificarea şi completarea Legii Contabilităţii, face următoarele precizări cu privire la contabilitatea veniturilor, cheltuielilor şi a rezultatului financiar:

- **Contabilitatea cheltuielilor** se ţine pe ***feluri de cheltuieli, după natura sau destinaţia lor***, după caz;
- **Contabilitatea veniturilor** se ţine pe ***feluri de venituri, după natura lor,*** după caz;
- În contabilitate, ***profitul sau pierderea*** se stabileşte lunar, cumulat de la începutul anului.

În acest sens, conturile de cheltuieli şi conturile de venituri în care se înregistrează ***cheltuielile după natura sau destinaţia lor***, respectiv ***veniturile, după natura sau sursa lor,*** se închid provizoriu, prin ***rezultatul exerciţiului***.

- **Rezultatul exerciţiului,** respectiv profitul sau pierderea , se determină ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile exerciţiului, ***indiferent de data încasării sau plăţii lor***.
- **Rezultatul definitiv al exerciţiului** se stabileşte la închiderea acestuia, adică la data de 31 decembrie.
- **Rezultatul exerciţiului** (profitul sau pierderea) cuprinde:

- rezultatul curent;
- rezultatul excepţional;
- impozitul pe profit.

1. **Rezultatul curent** reprezintă diferenţa dintre ***veniturile din operaţiile curente***, respectiv, ***veniturile din exploatare*** şi ***veniturile financiare*** şi ***cheltuielile curente,*** respectiv ***cheltuielile de exploatare*** şi ***cheltuielile financ***iare.

1.1. Rezultatul din exploatare:

a) Veniturile din exploatare cuprind:

- Veniturile din vânzarea mărfurilor (cont 707)
- Venituri din producţia vândută, respectiv:

- Veniturile din vânzarea mărfurilor (cont 707);
- Veniturile din vânzarea semifabricatelor (cont 702) ;
- Veniturile din vânzarea produselor reziduale (cont 703) ;
- Veniturile din lucrări executate şi servicii prestate (cont 704);
- Venituri din studii şi cercetări (cont 705);
- Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii (cont 706);

- Venituri din activităţi diverse (cont 708).
- Venituri din producţia stocată (cont 711):
- Soldul creditor se adună (+);
- Soldul debitor se scade (-);
- Venituri din producţia de imobilizări necorporale (cont 721);
- Venituri din producţia de imobilizări corporale (cont 721);
- Venituri din subvenţii de exploatare (cont 741);
- Venituri din creanţe reactivate (cont 754);
- Alte venituri din exploatare (cont 758);
- Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare (cont 781)

În cadrul ***analizelor financiare*** ale firmei se urmăresc de regulă trei indicatori care reflectă parţial veniturile din exploatare, amploarea şi eficienţa activităţilor desfăşurate .

Aceşti indicatori sunt:

- Producţia vândută (Pv) care reflectă toate veniturile din vânzări de produse, servicii prestate şi din alte activităţi (exclusiv veniturile din vânzarea mărfurilor), respectiv:

$$Pv = \text{cont } 701 + \text{cont } 702 + \text{cont } 703 + \text{cont } 704 + \text{cont } 705 + \text{cont } 706 + \text{cont } 708$$

în care:

Pv - producţia vândută;

Conturile 701, 702, 703, 704, 705, 706, 708 - soldurile creditoare ale acestor conturi înainte de a fi transferate în contul de profit şi pierdere.

- Cifra de afaceri (Ca) - indicator care se obţine prin cumularea la producţia vândută a veniturilor din vânzarea mărfurilor, respectiv:

$$Ca = Pv + Vvm$$

în care:

Ca - cifra de afaceri;
Pv - producţia vândută;
Vvm - venituri din vânzarea mărfurilor.

Rezultă:

$$Ca = Pv + Vvm =) \text{cont } 701 + \text{cont } 702 + \text{cont } 703 + \text{cont } 704 + \text{cont } 705 + \text{cont } 706 + \text{cont } 708) + \text{cont } 707$$

- Producţia exerciţiului (Pe) - indicator care include în structura sa:
  - producţia vândută (Pv) ;
  - veniturile din producţia stocată (soldul creditor se adună iar soldul debitor se scade);

- veniturile din producţia de imobilizări .

Rezultă:

$$Pe = Pv \pm Vps + Vpi$$

în care:

Pe - producţia exerciţiului;
Pv - producţia vândută;
Vps - venituri din producţia stocată;
Vpi - venituri din producţia de imobilizări.

Rezultă:

Pe = (cont 701 + cont 702 + cont 703 + cont 704 + cont 705 + + cont 706 + cont 708) ± (cont 711) + (cont 721 + cont 722)

- Totalul veniturilor din exploatare se poate determina în baza relaţiei:

$$Ve = Ca \pm Vps + Vpi + Vse + Ave + Vpe$$

în care:

Ve- venituri din exploatare;
Ca- cifra de afaceri;
Vps - venituri din producţia stocată;
Vpi - venituri din producţia de imobilizări;
Vse - venituri din subvenţii de exploatare;
Ave - alte venituri din exploatare;
Vpe - venituri din provizioane privind activitatea de exploatare.

Rezultă:

Ve = [(cont 701 + cont 702 + cont 703 + cont 704 + cont 705 + cont 706 + + cont 708) + cont 707] ± cont 711 + (cont 721 + cont 722) + cont 741 + + (cont 754 + cont 758) + cont 781

Atenţie! Este vorba de soldurile creditoare ale conturilor de venituri, înainte de a fi transferate asupra rezultatului exerciţiului, cu excepţia contului ***711 – Venituri din producţia stocată,*** care poate prezenta şi sold debitor, situaţie în care soldul debitor se scade din suma celorlalte venituri.

b) - ***Cheltuielile din exploatare*** cuprind:

- Cheltuieli privind mărfurile (cont 607):
- Cheltuieli cu materiile prime (cont 600);
- Cheltuieli cu materiale consumabile (cont 601);
- Cheltuieli cu energia şi apa (cont 605);
- Alte cheltuieli materiale:

- Cheltuieli privind obiecte de inventar (cont 602);
- Cheltuieli privind baracamentele (cont 603);
- Cheltuieli privind materialele nestocate (cont 604);
- Cheltuieli cu animalele şi păsările (cont 606);
- Cheltuieli privind ambalajele (cont 608).

- Cheltuieli cu lucrări şi servicii executate de terţi:

- Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii (cont 611);
- Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile (cont 612);
- Cheltuieli cu primele de asigurare (cont 613);
- Cheltuielile cu studiile şi cercetările (cont 614);
- Cheltuieli cu colaboratorii (cont 621);
- Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile (cont 622);
- Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate (cont 623);
- Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal (cont 624);
- Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări (cont 625);
- Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii (cont 626);
- Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate (cont 627);
- Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi (cont 628);

- Cheltuieli cu impozite taxe şi vărsăminte asimilate (cont 635);
- Cheltuieli cu remuneraţiile personalului (cont 641 + cont 621);
- Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială (cont 645);
- Alte cheltuieli din exploatare:

- Pierderi din creanţe (cont 654);
- Alte cheltuieli din exploatare (cont 658);

- Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele (cont 681).

Atenţie! Conform normelor legale, contul ***621 – Cheltuieli cu colaboratorii*** este un cont de cheltuieli de exploatare şi nu ar trebui să se regăsească şi la rubrica de cheltuieli cu personalul, aşa cum este greşit trecut în anexa la bilanţul agenţilor economici pe anul 2001, care dublează cheltuielile de această natură.

Şi în cazul cheltuielilor de exploatare se identifică câţiva indicatori care grupează o serie de cheltuieli, cum ar fi:

- Cheltuielile materiale (CHm), care cuprind

- cheltuielile cu materiile prime;

- cheltuielile cu materiale consumabile;
- cheltuielile cu energia şi apa;
- alte cheltuieli materiale.

Rezultă:

$$CHm = cont\ 600 + cont\ 601 + cont\ 605 + (cont\ 602 + cont\ 603 + cont\ 604 + cont\ 606 + cont\ 608)$$

în care:

CHm - cheltuieli materiale;
Conturi 600, 601, 605, 602, 603, 604, 606, 608 – Soldul debitor al conturilor de cheltuieli, înainte de a fi transferat la rezultatul exercițiului (cont 121).

• Cheltuielile cu personalul (CHp), care include cheltuielile cu remunerațiile personalului şi cheltuielile privind asigurările şi protecția socială, respectiv:

$$CHp = CHrp + CHaps$$

în care:

CHp - cheltuielile cu personalul;
CHrp - cheltuielile cu remunerațiile personalului;
Chaps - cheltuielile privind asigurările şi protecția socială.

Rezultă:

$$CHp = Cont\ 641 + Cont\ 645$$

• Cheltuielile de exploatare (Che) se obțin prin cumulul tuturor cheltuielilor de exploatare prezentate, respectiv:

$$CHe = cont\ 607 + cont\ 600 + cont\ 601 + cont\ 605 + (cont\ 602 + cont\ 603 + cont\ 604 + cont\ 606 + cont\ 608) + (cont\ 611 + cont\ 612 + cont\ 613 + cont\ 614 + cont\ 621 + cont\ 622 + cont\ 623 + cont\ 624 + cont\ 625 + cont\ 626 + cont\ 627 + cont\ 628) + cont\ 635 + cont\ 641 + cont\ 645 + cont\ 654 + cont\ 658 + cont\ 681$$

c) **Rezultatul din exploatare (Re)** se poate prezenta sub două forme:

• Rezultat din exploatare sub formă de profit brut în toate situaţiile când veniturile din exploatare sunt mai mici decât cheltuielile din exploatare, respectiv:

Dacă / Ve > CHe ⇒ Pbe = Ve - CHe

în care:

Ve- venituri din exploatare (total);
CHe - cheltuieli din exploatare (total);
Pbe - profit brut din exploatare.

• Rezultat din exploatare sub formă de pierdere, în toate situaţiile când cheltuielile de exploatare sunt mai mari decât veniturile din exploatare, respectiv:

Dacă / CHe > Ve ⇒ Pe = CHe - Ve

în care:

Che - cheltuieli din exploatare (total);
Ve- venituri din exploatare (total);
Pe - pierderea din activitatea de exploatare.

• Desigur, poate exista teoretic şi un rezultat din exploatare nul, atunci când veniturile din exploatare sunt egale cu cheltuielile din exploatare, respectiv:

Dacă/Ve = CHe ⇒ Rezultat nul (Φ) = Ve - CHe = 0

1.2. Rezultatul financiar:

a) ***Veniturile financiare*** (Vf) cuprind următoarele categorii de venituri:

• Venituri din participaţii, alte imobilizări financiare şi creanţe imobilizate (cont 761 + 762 + 763):
- venituri din participaţii (cont 761);
- venituri din alte imobilizări financiare (cont 762);
- venituri din creanţe imobilizate (cont 763) ;

• Venituri din titluri de plasament (cont 764) ;
• Venituri din diferenţe de curs valutar (765) ;
• Venituri din dobânzi (cont 766) ;

- Alte venituri financiare (cont 767 + 768):
- venituri din sconturi obținute (cont 767);
- alte venituri financiare (cont 768);
- Venituri din provizioane (786).

Totalul veniturilor financiare (Vf) se obține prin cumulul tuturor categoriilor de venituri financiare, respectiv:

$$Vf = (\text{cont } 761 + \text{cont } 762 + \text{cont } 763) + \text{cont } 764 + \text{cont } 765 + \text{cont } 766 + (\text{cont } 767 + \text{cont } 768) + \text{cont } 786$$

în care:

Vf - total venituri financiare;

Cont (761, 762, 763, 764, 765, 766, 767, 768, 786) – soldul final creditor al conturilor de venituri înainte de a fi transferat asupra rezultatului exercițiului (cont 121).

b) ***Cheltuielile financiare*** cuprind următoarele categorii de cheltuieli:

- Pierderi din creanțe legate de participații (cont 663);
- Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate (cont 664);
- Cheltuieli din diferențe de curs valutar (cont 665);
- Cheltuieli privind dobânzile (cont 666);
- Alte cheltuieli financiare (cont 667 + 668):
  - cheltuieli privind sconturile acordate (cont 667);
  - alte cheltuieli financiare (cont 668);
- Cheltuielile cu amortizările şi provizioanele (cont 686).

Totalul cheltuielilor financiare (CHf) se obține prin cumulul tuturor categoriilor de cheltuieli financiare, respectiv:

$$CHf = \text{cont } 663 + \text{cont } 664 + \text{cont } 665 + \text{cont } 666 + (\text{cont } 667 + \text{cont } 668) + \text{cont } 686$$

în care:

CHf - total cheltuieli financiare;

Cont (663, 664, 665, 666, 667, 668, 686) – Soldul debitor al conturilor de cheltuieli, înainte de a fi transferat asupra rezultatului exercițiului (contul 121).

c) ***Rezultatul financiar*** **(Rf)** se poate prezenta sub două forme:

- Rezultat financiar sub formă de profit brut, care se obține în toate situațiile când veniturile financiare sunt mai mari decât cheltuielile financiare, respectiv:

$$\text{Dacă } / \quad Vf > CHf \Rightarrow Pbf = Vf - CHf$$

în care:

Vf - venituri financiare (total);
Chf - cheltuieli financiare (total);
Pbf - profit brut din activităţi financiare.

• Rezultat financiar sub formă de pierdere, care se obţine în toate situaţiile când cheltuielile financiare sunt mai mari decât veniturile financiare, respectiv:

Dacă / CHf > Vf ⇒ Pf = CHf - Vf

în care:

CHf - cheltuieli financiare (total);
Vf - venituri financiare (total);
Pf - pierderi din activităţi financiare.

• Desigur şi în cazul rezultatului financiar poate exista ipoteza teoretică a egalităţii veniturilor financiare cu cheltuielile financiare, care conduc la un rezultat financiar nul, respectiv:

Dacă / Vf = CHf ⇒ Rezultat nul (Φ) = Vf - CHf = 0

în care:

Vf - venituri financiare total;
CHf - cheltuieli financiare total;
Φ - rezultatul financiar nul.

1.3. Determinarea rezultatului curent al exerciţiului financiar

Rezultatul curent al exerciţiului se poate prezenta sub două forme:

• ***Rezultat curent al exerciţiului sub formă de profit*** (Rcp), care se obţine în toate situaţiile când suma veniturilor din exploatare şi a celor financiare este mai mare decât suma cheltuielilor din exploatare şi a celor financiare, respectiv:

Dacă / (Ve + Vf) > (CHe + CHf) ⇒ Rcp = (Ve + Vf) - (CHe + CHf)

în care:

Rcp - rezultatul curent sub formă de profit;

Ve- venituri din exploatare total;
Vf - venituri financiare total;
CHe - cheltuieli din exploatare total;
CHf - cheltuieli financiare total.

- Rezultat curent al exercițiului sub formă de pierdere (Rcpr), care se obține în toate situațiile când suma cheltuielilor din exploatare şi a celor financiare este mai mare decât suma veniturilor din exploatare şi a celor financiare, respectiv:

$$\text{Dacă}/(CHe + CHf) > (Ve + Vf) \Rightarrow Rcpr = (CHe + CH) - (Ve + Vf)$$

în care:
Rcpr - rezultatul curent al exercițiului sub formă de pierdere;
CHe - cheltuieli din exploatare;
CHf - cheltuieli financiare;
Ve - venituri din exploata;
Vf - venituri financiare.

2. **Rezultatul excepțional** (Rex) reprezintă diferența dintre veniturile şi cheltuielile excepționale, ca urmare a unor operațiuni efectuate de unitatea patrimonială, care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a acesteia .

2.1. ***Veniturile excepționale*** cuprind următoarele categorii de venituri:
- Venituri excepționale din operații de gestiune (cont 771);
- Venituri din operații de capital (cont 772);
- Venituri excepționale din provizioane (cont 787) .

Totalul veniturilor excepționale se obține prin cumulul celor trei categorii de venituri excepționale, respectiv:

$$Vex = \text{cont } 771 + \text{cont } 772 + \text{cont } 787$$

în care:
Vex - venituri excepționale total
Cont (771, 772, 787) - soldul final creditor al conturilor menționate, înainte de a se transfera asupra rezultatului exercițiului

2.2. ***Cheltuielile excepționale*** (Chex) cuprind următoarele categorii de cheltuieli:
- cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune (cont 671) ;
- cheltuieli privind operațiile de capital (cont 672) ;
- cheltuieli excepționale privind amortizările şi provizioanele (cont 687).

Totalul cheltuielilor excepționale se obține prin cumulul categoriilor de cheltuieli menționate, respectiv:

$$CHex = cont\ 671 + cont\ 672 + cont\ 687$$

în care:

CHex- cheltuieli excepționale total

Cont (671, 672, 687) - soldul debitor al conturilor de cheltuieli, înainte de a se transfera asupra rezultatului exercițiului.

2.3. ***Rezultatul excepțional*** (Rex) se poate prezenta sub două forme:

- Rezultat excepțional sub formă de profit brut (Pbex), care se obține în toate situațiile când veniturile excepționale sunt mai mari decât cheltuielile excepționale, respectiv:

$$Dacă/Vex > CHex \Rightarrow Pbex = Vex - CHex$$

în care:

Pbex - profit brut din activități excepționale;
Vex - venituri excepționale;
CHex- cheltuieli excepționale.

- Rezultat excepțional sub formă de pierdere (Rpex), care se obține în toate situațiile când cheltuielile excepționale sunt mai mari decât veniturile excepționale, respectiv:

$$Dacă/CHex > Vex \Rightarrow Rpex = Chex - Vex$$

în care:

Rpex - rezultatul excepțional sub formă de pierdere;
Chex - cheltuieli excepționale total;
Vex - venituri excepționale total.

3. ***Veniturile total*** (Vt) reprezintă suma veniturilor din exploatare, a veniturilor financiare și a celor excepționale, respectiv:

$$Vt = Ve + Vf + Vex$$

în care:

Vt - veniturile totale ale exercițiului;
Ve- veniturile din exploatare total;

Vf - veniturile financiare total;
Vex - veniturile excepţionale total.

4. ***Cheltuielile totale*** (CHt) reprezintă suma cheltuielilor din exploatare, a cheltuielilor financiare şi a celor excepţionale, respectiv:

$$CHt = CHe + CHf + CHex$$

5. ***Rezultatul brut al exerciţiului*** (Rb) se prezintă sub două forme:

- Rezultat brut sub formă de profit brut (Pb) - atunci când veniturile totale sunt mai mari decât cheltuielile totale, respectiv:

$$\text{Dacă} \ / \ Vt > CHt \Rightarrow Pb = Vt - CHt$$

în care:
Pb - profitul brut al exerciţiului;
Vt - veniturile totale ale exerciţiului;
CHt - cheltuielile totale ale exerciţiului.

- ***Rezultatul brut sub formă de pierdere*** (Rbp), care se obţine în toate situaţiile când cheltuielile totale sunt mai mari decât veniturile totale, respectiv:

$$\text{Dacă} \ / \ CHt > Vt \Rightarrow Rbp = Cht - Vt$$

în care:
Rbp - rezultatul brut al exerciţiului sub formă de pierdere;
CHt - cheltuielile totale ale exerciţiului;
Vt - veniturile totale ale exerciţiului.

- Desigur, ca şi în cazul fiecărei categorii de rezultat, poate exista şi situaţia teoretică, când rezultatul brut al exerciţiului este un rezultat nul (Φ), atunci când există egalitate între veniturile totale şi cheltuielile totale respective:

$$\text{Dacă/}Vt = CHt \Rightarrow \text{Rezultat nul } (\Phi) = Vt - CHt = 0$$

în care:

Φ - rezultatul brut nul al exercițiului ;
Vt - veniturile totale;
CHt - cheltuielile totale.

6. ***Impozitul pe profit*** reprezintă pentru agentul economic o ***cheltuială de natură fiscală***, care se are în vedere la determinarea rezultatului net al exercițiului .

Impozitul pe profit se determină lunar, cumulat de la începutul anului fiscal, sub forma unui procent calculat asupra profitului brut şi se varsă trimestrial la bugetul statului.

Relația de calcul a **impozitului pe profit** este următoarea:

$$Ip = \frac{Pb \times Cip}{100}$$

în care:

Ip - impozitul pe profit;
Cip - cota legală a impozitului pe profit, exprimată în procente.

Cota de impozit pe profit este de 25 %, cu excepțiile prevăzute de lege, respectiv:

- Contribuabilii care obțin venituri din activitatea barurilor de noapte şi a cazinourilor plătesc o cotă adițională de impozit de 25 % asupra părții din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor înregistrate din aceste activități, în volumul total al veniturilor.

Cota adițională de impozit o plătesc, de asemenea, persoanele fizice şi juridice pentru veniturile proprii de aceeaşi natură, realizate în baza contractelor de asociere şi participațiune .

- În cazul Băncii Naționale a României, cota de impozit pe profit este de 80 % şi se aplică asupra veniturilor rămase după scăderea cheltuielilor deductibile şi a fondului de rezervă, potrivit legii.
- Orice majorare a capitalului social, efectuată prin încorporarea rezervelor precum şi a profiturilor, cu excepția rezervelor legale şi a diferențelor favorabile din reevaluarea patrimoniului, se impozitează cu o cotă de 10 %.
- Contribuabilii care achiziționează, începând cu data de 1 ianuarie 2000, echipamente tehnologice (maşini, utilaje, instalații de lucru) şi mijloace de transport, cu excepția autoturismelor, beneficiază de o deducere din profitul impozabil aferent exercițiului financiar a unei cote de 10 % din prețul de achiziție al acestora.

Deducerea se calculează în luna în care se realizează achiziția, numai din punct de vedere fiscal, prin înscrierea la cheltuieli deductibile în declarația de impunere a sumelor respective.

În situația în care se realizează pierderea, aceasta se recuperează din profiturile impozabile, în următorii 5 ani.

• Pentru investiţiile efectuate începând cu data de 1 ianuarie 2000, în autoturisme, cu o valoare mai mare de 12.000 EURO, nu este permisă deducerea la calculul profitului impozabil a părţii din amortizarea lunară care depăşeşte această valoare, cu excepţia unităţilor de leasing, pentru bunurile de această natură, care fac obiectul unui contract de leasing operaţional.

• Contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar din România venituri în valută din exportul bunurilor realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, precum şi din prestări de servicii, plătesc o cotă de 5 % pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor.

Reducerea se calculează lunar, iar sumele aferente acesteia se realizează ca surse proprii de finanţare.

• Potrivit art. 7, alin (2), din O.G. nr. 70/1994, privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, ***impozitul pe profit*** se reduce cu 50 % pentru profitul utilizat în anul fiscal curent, pentru investiţii în active corporale şi necorporale, definite, potrivit Legii nr. 15/1994, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, cu modificările ulterioare, destinat activităţilor pentru care contribuabilul (agentul economic) este autorizat .

Reducerea se calculează începând cu profitul realizat după data de 1 ianuarie 2001 .

Reducerea se calculează lunar, iar sumele aferente reducerii se repartizează ca surse proprii de finanţare.

Pentru determinarea corectă a impozitului pe profit şi pentru înţelegerea categoriei economice de ***rezultat al exerciţiului financiar***, facem următoarele precizări:

▪ **Rezultatul exerciţiului financiar** are două componente:

- o ***componentă contabilă***, care este reflectată prin rezultatul contabil al exerciţiului financiar;
- o **componentă fiscală**, care este reflectată prin ***rezultatul fiscal*** al exerciţiului financiar.

Această precizare este absolut necesară pentru a determina fidel impozitul pe profit şi, implicit, rezultatul net al exerciţiului.

Rezultatul contabil (RC) reprezintă suma globală a profitului sau pierderii înregistrate în contabilitate de agenţii economici, înainte de aplicarea impozitului pe profit.

Rezultatul contabil înainte de impozitare se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$RC = (Vt - CHt) + CH\,ip$$

în care:

RC – rezultatul contabil;
Vt – veniturile totale ale exerciţiului;
CHt – cheltuielile totale ale exerciţiului;
CHip – cheltuielile cu impozitul pe profit calculat şi evidenţiat în cursul exerciţiului.

Rezultatul fiscal (RF) reprezintă profitul impozabil sau pierderea fiscală a exercițiului financiar, determinat potrivit regulilor fiscale.

Rezultatul fiscal se determină pe baza următoarei relații de calcul:

$$RF = RC - Vn + CHn$$

în care:

RF – rezultatul final;
RC – rezultatul contabil;
Vn – venituri neimpozabile fiscal;
CHn – cheltuieli nedeductibile fiscal.

Profitul impozabil se calculează ca diferență între ***veniturile obținute*** din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate şi lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câştiguri din orice sursă, şi ***cheltuielile efectuate*** pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care ***se scad veniturile*** neimpozabile şi ***se adaugă cheltuielile nedeductibile***, respectiv:

$$Pi = (Vt - CHt) - Vn + CHn$$

în care:

Pi – profitul impozabil (rezultatul fiscal sub formă de profit);
Vt – veniturile totale;
CHt – cheltuielile totale;
Vn – veniturile neimpozabile;
CHn – cheltuielile nedeductibile.

În conformitate cu legislația fiscală actuală (anul 2002), ***sunt considerate venituri neimpozabile*** următoarele categorii de venituri:

a) dividendele primite de către o persoană juridică română de la o altă persoană juridică, română sau străină.

b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, a beneficiilor sau a primelor de emisiune, ori prin compensarea unor creanțe la societatea la care dețin participațiile;

c) veniturile, respectiv cheltuielile rezultate din anularea datoriilor sau din încasarea creanțelor, după caz, ca urmare a transferului de acțiuni sau de părți sociale de la Fondul Proprietății de Stat (Autoritatea pentru Privatizare), conform convențiilor;

d) rambursările de cheltuieli nedeductibile, precum şi veniturile rezultate din anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, sau veniturile realizate din stornarea ori recuperarea unor cheltuieli nedeductibile.

În principiu, conform legii, sunt considerate ***venituri neimpozabile*** veniturile care nu sunt rezultate din activitatea contribuabilului şi care vin să acopere cheltuielile pentru care nu s-a acordat deducere la momentul efectuării lor, cum sunt:

- rambursările de impozit pe profit, plătit în perioadele anterioare;

- restituirea unor majorări de întârziere;
- partea din veniturile de asigurare care depăşeşte valoarea neamortizată a activelor asigurate;
- venituri din anularea unor provizioane, altele decât cele pentru care s-a acordat deducerea conform HG nr. 335/1995, privind regimul constituirii, utilizării şi deductibilităţii fiscale a provizioanelor agenţilor economici şi societăţilor bancare, republicată cu modificările ulterioare (provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale, imobilizărilor în curs, imobilizărilor financiare, stocurilor şi producţiei în curs de execuţie.

În înţelesul legislaţiei fiscale, în categoria ***cheltuielilor nedeductibile*** se includ:

a) Cheltuielile cu impozitul pe profit, inclusiv cele reprezentând diferenţe din anii precedenţi sau din anul curent, precum şi impozitele plătite în străinătate. Sunt nedeductibile şi impozitele cu reţinerile la sursă, plătite în numele persoanelor fizice sau juridice nerezidente, pentru veniturile realizate în România.

b) Amenzile, confiscările, majorările de întârziere şi penalităţile datorate către autorităţile române, potrivit prevederilor legale, altele decât cele prevăzute în contractele economice. Amenzile, penalităţile sau majorările datorate către autorităţi străine sau în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România sunt cheltuieli nedeductibile;

c) Cheltuielile de protocol care depăşesc limita de 1% aplicată asupra diferenţei rezultate dintre totalul veniturilor şi cheltuielilor aferente, inclusiv accizele, mai puţin cheltuielile cu impozitul pe profit şi cheltuielile de protocol înregistrate în cursul anului;

d) Cheltuielile cu diurna, care depăşesc limitele legale stabilite pentru instituţiile publice;

e) Sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor peste limita legală , cu excepţia celor create de bănci, în limita a 2% din soldul creditelor acordate şi a fondului de rezervă, potrivit Legii bancare nr. 58/1998, a rezervelor tehnice ale societăţilor de asigurare şi reasigurare, create conform prevederilor legale în materie, precum şi a ***fondului de rezervă***, în limita a 5% din profitul contabil anual, până când acesta va ajunge a cincea parte (20%) din capitalul social subscris şi vărsat. Sunt nedeductibile şi sumele utilizate pentru constituirea sau pentru majorarea rezervelor de către societăţile de asigurare şi reasigurare, pentru contractele cedate în reasigurare;

f) Sumele pentru constituirea provizioanelor peste limitele legale;

g) Sumele care depăşesc limitele cheltuielilor considerate deductibile, conform legii bugetelor anuale;

h) Cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate şi neimpozabile, precum şi pentru activele corporale pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, taxa pe valoarea adăugată aferentă anuală, altfel decât cele din producţia proprie, acordate salariaţilor sub forma unor avantaje în natură, precum şi taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă, care depăşesc limitele prevăzute de lege;

i) Cheltuielile de asigurare care nu privesc activele corporale şi necorporale ale contribuabilului (agentului economic), inclusiv asigurările de viaţă ale personalului asigurat;

j) Orice cheltuieli făcute în favoarea acţionarilor sau a asociaţilor, inclusiv dobânzile plătite în cazul contractelor civile, în situaţia în care nu sunt înregistrate la persoană fizică;

k) Sumele angajate la nivelul contractului de asociere în participaţiune, în favoarea partenerului contractual, sub forma unor sume fixe sau cote procentuale raportate la venit, altele decât cele rezultate pe baza decontului întocmit;

l) Cheltuielile de conducere şi cheltuielile de administrare, înregistrate de un sediu permanent, care aparţine unei persoane fizice sau juridice străine, indiferent de faptul că s-au efectuat în statul în care se află sediul permanent sau în altă parte, care depăşesc 10% din salariile impozabile ale sediului permanent din România;

m) Cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii Contabilităţii nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condiţiile de ***document justificativ***;

n) Cheltuielile înregistrate de societăţile agricole, constituite în baza Legii nr. 36/1991, privind societăţile agricole şi alte forme de asociere în agricultură, pentru dreptul de folosinţă a terenului agricol adus de membrii asociaţi pentru cota de distribuţie din producţia realizată din folosinţa acestuia, prevăzută în contractul de societate sau de asociere;

o) Cheltuielile de sponsorizare peste limitele prevăzute de normele legale în vigoare;

p) Cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor, altele decât cele acordate de bănci şi de alte persoane juridice autorizate potrivit legii, care depăşesc dobânzile active (medii) ale băncilor, comunicate de Banca Naţională a României;

q) Cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanţă, în situaţia în care nu sunt justificate de un contract scris şi pentru care nu pot fi verificaţi prestatorii în legătură cu natura acestora. Nu sunt deductibile serviciile facturate de persoane fizice şi juridice nerezidente, în situaţia în care plata acestora determină pierdere la nivelul unui exerciţiu financiar sau în situaţia în care aceste servicii nu sunt aferente activităţii entităţii din România. În acelaşi sens vor fi analizate şi furnizările de bunuri şi servicii între prsoanele juridice controlate în comun sau care participă sub orice formă la conducerea ori la controlul beneficiarilor acestora;

r) Cheltuielile determinate de diferenţele nefavorabile de valoare ale titlurilor de participare, înregistrate la societatea la care se deţin participaţiunile, cu excepţia celor determinate de vânzarea – cumpărarea acestora.

Relaţia de calcul pentru determinarea impozitului pe profit care trebuie plătit pentru o perioadă de gestiune (lună, trimestru) este următoarea:

Calculul, regularizarea şi vărsarea impozitului pe profit se face trimestrial, în funcţie de profitul realizat, cumulat de la începutul anului, pe baza soldului creditor al contului *121 – **Profit şi pierdere***, până la data de 25 a lunii următoare, pentru perioada expirată în cursul anului şi până la 31 ianuarie, pentru exerciţiul financiar al anului expirat.

Înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu impozitul pe profit şi respectiv a obligaţiei de plată a impozitului la bugetul statului se realizează cu ajutorul următoarei ***formule contabile***:

Formula contabilă:

691 – Cheltuieli cu impozitul	=	441 – Impozit pe profit

• Reflectarea în contabilitate a plăţii efective a impozitului pe profit, la bugetul statului:

Formula contabilă:

441 – Impozit pe profit	=	5121 – Conturi la bănci în lei

• Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, respectiv decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit, pe seama rezultatului exerciţiului:

Formula contabilă:

121 – Profit şi pierdere	=	691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit

Pentru înţelegerea celor prezentate facem următoarea demonstraţie (exemplu):

Exemplu. Un agent economic prezintă la sfârşitul exerciţiului financiar următoarea situaţie:

- Venituri totale (Vt) = 10.000.000 lei
- Cheltuieli totale (CHt) = 7.000.000 lei
- Venituri neimpozabile fiscal = 2.000.000 lei
- Cheltuieli nedeductibile fiscal = 1.000.000 lei
- Impozitul pe profit = 25 %
- Profitul net se repartizează pe următoarele destinaţii:

- rezerve legale 5 %
- alte rezerve 10 %
- fonduri de investiţii = 30 %
- fond de participare la profit a salariaţilor = 10 %
- dividende repartizate asociaţilor sau acţionarilor = 45 %

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Determinarea rezultatului fiscal sub forma profitului brut, adică a profitului impozabil (Pi)

Pi = (Vt – CHt) – Vn + CHn = (10.000.000 – 7.000.000) –
- 2.000.000 + 1.000.000 = 3.000.000 – 2.000.000 + 1.000.000 = 2.000.000 lei

Pi = 2.000.000 lei	sau	Pb = 2.000.000 lei

b) - Determinarea impozitului pe profit:

$$Ip = \frac{2.500.000 \times 19}{100} = \frac{2.000.000 \times 25\ \%}{100} = 500.000 \text{ lei}$$

Ip = 500.000 lei

c) - Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu impozitul pe profit:

Formula contabilă:

500.000	691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 – Impozitul pe profit	500.000

d) - Reflectarea în contabilitate a decontării impozitului pe profit cu bugetul statului:

Formula contabilă:

500.000	441 – Impozitul pe profit	=	5121 – Conturi la bănci în lei	500.000

e) - Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli cu impozitul pe profit:

Formula contabilă:

500.000	121 – Profit şi pierdere	=	691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit	500.000

f) - Determinarea rezultatului net al exercițiului sub forma de profit net:

Pn = Pb - Ip

în care:

Pn - profitul net;
Pb – profitul brut (profitul impozabil) ;
Ip – impozitul pe profit.

Rezultă:

Pn = Pb – Ip = 2.000.000 – 500.000 = 1.500.000 lei

Pn = 1.500.000 lei

g) - Reflectarea în contabilitate a repartizării profitului net pe destinațiile legale stabilite de Adunarea generală a asociaților sau acționarilor:

- Determinarea rezervelor legale (R_L):

$$R_L = 5\ \% = \frac{Pb \times 5}{100} = \frac{2.000.000 \times 5}{100} = 100.000 \text{ lei}$$

Atenție! Conform legislației actuale, cota legală de 5 % pentru constituirea rezervelor legale se aplică asupra profitului brut (Pb) , iar restul repartizărilor se fac din profitul net (Pn).

- Determinarea altor rezerve:

Alte rezerve (AR) = 10 % = 1.500.000 x 10 % = 150.000

- Determinarea fondurilor de investiții (Fi) = 1.500.000 x 30 % = 450.000 lei
- Determinarea fondului de participare la profit a salariaților (Fpp) în limita legală de 10 % = 1.500.000 x 10 % = 150.000 lei
- Dividende de repartizat (Dr) = Pn – (Rl + Ar + Fi + Fpp) = 1.500.000 – - (100.000 + 150.000 + 450.000 + 150.000) = 1.500.000 – 850.000 = 650.000 lei.

Atenție! Se observă că în cadrul ultimului element de repartizat, respectiv dividendele pentru acționari, nu s-a putut aplica direct procentul de 45 % asupra profitului net, deoarece în repartizarea profitului net apare o neconcordanță matematică, în sensul că procentul de 5 % pentru constituirea rezervelor legale se aplică la profitul brut, iar celelalte repartizări se aplică la profitul net.

- Reflectarea în contabilitate a repartizării profitului pe destinațiile legale:

Formula contabilă:

1.500.000	129 Repartizarea profitului	=	%		
			1061 – Rezerve legale		100.000
			1068 - Alte rezerve		150.000
			118 - Alţe fonduri		450.000
			112 – Fond de participare la profit		150.000
			457 – Dividende de plată		650.000

• Reflectarea în contabilitate a profitului net realizat în exercițiul precedent, care a fost repartizat definitiv pe destinațiile sale:

Formula contabilă:

1.500.000	121 – Profit şi pierdere	=	129 – Repartizarea profitului	1.500.000

• După cum s-a făcut precizarea, profitul impozabil stabilit în condițiile legii şi impozitul pe profit se calculează şi se evidențiază lunar, cumulat de la începutul anului fiscal, care corespunde cu anul calendaristic.

Impozitul pe profit datorat pentru luna în care se calculează se determină ca o diferență între impozitul pe profit datorat, cumulat de la începutul anului şi impozitul pe profit plătit, cumulat de la începutul anului, respectiv:

$$Ipp = Ipd - Ipdp$$

în care:

Ipp – impozit pe profit de plată pentru luna curentă;
Ipd – impozit pe profit datorat bugetului de stat cumulat de la începutul anului fiscal;
Ipdp – impozit pe profit datorat şi plătit efectiv până la data respectivă; (luna precedentă), cumulat de la începutul anului.

Exemplu: La sfârşitul lunii aprilie 2002, un agent economic prezintă următoarea situație:

• Total impozit pe profit datorat bugetului de stat, cumulat de la începutul anului (Ipd) = 5.000.000 lei (nu se ține cont de ce s-a plătit până la data de 30 aprilie);

• Impozit pe profit plătit (Ipdp) până la data respectivă, adică până la sfârşitul lunii precedente cumulat de la începutul anului (până la 31 martie) = 4.000.000 lei

• Impozit pe profit de plată pentru luna aprilie = ?

Rezolvare:

Ipp = Ipd – Ipdp = 5.000.000 – 4.000.000 = 1.000.000 lei

Rezultă că agentul economic are de plătit pentru luna aprilie un impozit de 1.000.000 lei, impozit care se va plăti efectiv până la data de 25 ale lunii următoare, respectiv, în cazul exemplului prezentat, până la data de 24 mai 2002.

• Reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit de plătit:

Formula contabilă:

1.000.000	691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 – Impozitul pe profit	1.000.000

• Reflectarea în contabilitate a plăţii sumei datorate bugetului de stat pentru impozitul pe profit:

Formula contabilă:

1.000.000	441 - Impozitul pe profit	=	5121 – Conturile la bănci în lei	1.000.000

• Practica economică poate aduce firma în situaţia când, la sfârşitul unei perioade de gestiune (lunii), să se constate că firma are de încasat diferenţe de impozit pe profit de la bugetul statului, datorită plăţilor efectuate până la data respectivă (luna precedentă) şi tocmai de aceea contul care reflectă impozitul pe profit, respectiv, ***441 – Impozit pe profit***, este un cont ***bifuncţional*** (vezi "Curs complet de contabilitate şi fiscalitate", vol. IV), soldul final al contului putând fi:

- ***sold creditor***, ca în exemplul prezentat, exprimând datoriile, adică sumele datorate ca impozit pe profit către bugetul statului;
- ***sold debitor***, exprimând creanţe, adică sume vărsate în plus ca impozit pe profit la bugetul statului şi care urmează a fi recuperate de agentul economic sau compensate cu alte impozite sau taxe datorate bugetului de stat.

Exemplu. Considerăm că la sfârşitul lunii iulie 2002, acelaşi agent economic prezintă următoarea situaţie:

• Impozit pe profit datorat bugetului de stat la data de 31 iulie, cumulat de la începutul anului (Ipd) = 7.000.000 lei.

• Impozit pe profit datorat şi plătit efectiv până la data respectivă, adică sfârşitul lunii precedente, respectiv, 30 iunie 2002 (Ipdp) = 9.000.000 lei.

• Impozit pe profit de plată (de încasat) = ?

Rezolvare:

Ipp = Ipd – Ipdp = 7.000.000 – 9.000.000 = 2.000.000 lei

În această situaţie, se observă că agentul economic a plătit în plus 2.000.000 lei la bugetul statului, având de primit 2.000.000 lei de la buget, ca impozit plătit în plus.

• Reflectarea în contabilitate a creanţei de încasat de la buget pentru impozitul pe profit plătit în plus:

Formula contabilă:

2.000.000	441 Impozit pe profit	=	691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit	2.000.000

sau:

2.000.000	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 – Impozit pe profit	2.000.000

• Reflectarea în contabilitate a încasării creanţei de la bugetul statului, reprezentând impozit pe profit plătit în plus:

Formula contabilă:

2.000.000	5121 Conturi la bănci în lei	=	441 Impozit pe profit	2.000.000

6. Rezultatul net al exerciţiului poate îmbrăca două forme:

• ***Rezultat net al exerciţiului sub formă de profit*** (profitul brut sau profitul impozabil), care se determină în baza relaţiei:

$$Pn = Pb - Ip$$

în care:

Pn – rezultatul net sub formă de profit sau ***profit net***;
Pb – rezultatul brut sub formă de profit sau *profitul brut*;
Ip – impozitul pe profit.

- ***Rezultatul net al exercițiului, sub formă de pierdere***, care poate determina în baza următoarelor relații de calcul:

$$P = Rbp + Ip$$

sau:

$$P = Ip - Rbp$$

în care:

P – rezultatul net sub formă de prevedere;
Rbp – rezultatul brut sub formă de prevedere;
Ip – impozitul pe profit.

Exemplu. Un agent economic înregistrează la sfârşitul perioadei de gestiune următoarea situație:

- Cheltuieli totale (CHt) = 5.000.000 lei
- Venituri totale (Vt) = 3.000.000 lei
- Venituri neimpozabile (Vn) = 1.000.000 lei
- Cheltuieli nedeductibile (CHn) = 2.000.000 lei
- Determinarea rezultatului brut sub formă de prevedere:

Rbp) / Cht – Vt) – Vn + CHn = (5.000.000 – 3.000.000) – 1.000.000 +
+ 2.000.000 = 2.000.000 – 1.000.000 + 2.000.000 = 3.000.000 lei.

- Determinarea impozitului pe profit (nu există profit):

Ip = Pb x 25 % = 0 x 25 % = 0

- Determinarea rezultatului net al exercițiului:

P = Rbp + Ip = 3.000.000 + 0 = 3.000.000 lei

Pierdere = 3.000.000 lei

• A doua formulă de determinare a rezultatului net al exercițiului sub formă de pierdere, respectiv (P = Ip – Rbp), se aplică în situațiile când, la sfârşitul exercițiului financiar, agentul economic a plătit impozit pe profit în plus.

• ***Pierderea contabilă*** se acoperă din ***profitul exercițiului şi cel reportat***, din rezerve, capital social şi din alte resurse financiare proprii, potrivt normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice şi hotărârii Adunării generale a acționarilor sau asociaților, după caz.

VIII. 2. - Precizări privind determinarea sumelor care fac obiectul repartizării profitului, conform OG. Nr. 64/2001 şi reflectarea în contabilitate a acestora

Potrivit OMFP nr. 298/2002, respectiv art. 1 din OG. Nr.64/2001, începând cu exercițiul financiar al anului 2001, la societățile naționale, companiile naționale şi societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum şi la regiile autonome, ***profitul contabil*** rămas după deducerea impozitului pe profit şi repartizarea pe următoarele destinații dacă prin legi speciale nu se prevede altfel:

a) rezerve legale;

b) acòperirea pierderilor contabile din anii precedenți;

c) alte rezerve constituite ca surse proprii de finanțare, aferente profitului rezultat din vânzări de active, respectiv aferente facilităților fiscale la impozitul pe profit

d) alte repartizări prevăzute de lege;

e) până la 10 % pentru participarea salariaților la profit;

f) minimum 50 % vărsăminte la bugetul de stat sau local, în cazul regiilor autonome, ori dividende în cazul societăților naționale, companiilor naționale sau al societăților comerciale cu capital integral sau majoritar de stat;

g) profitul repartizat pe destinațiile prevăzute la literele (a) – (f) se repartizează la alte rezerve şi constituie surse proprii de finanțare;

La determinarea sumelor care fac obiectul repartizării, vor fi avute în vedere următoarele:

1. Rezervele legale. În cazul societăților naționale, companiilor naționale şi al societăților comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, rezervele legale reprezintă sumele calculate din ***profitul contabil anual***, prin aplicarea unui procent de 5% asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor şi cheltuielilor înregistrate în contabilitate, la care se adaugă ***cheltuiala cu impozitul pe profit***, până la a cincea parte (20 %) din capitalul social, potrivit prevederilor legale (Legea nr. 31/1990, HG nr. 402/2000).

În cazul regiilor autonome, rezervele legale reprezintă sumele calculate din profitul contabil anual prin aplicarea cotei de 5%, asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor şi cheltuielilor înregistrate în contabilitate, la care se adaugă cheltuielile cu impozitul profit până la a cincea parte (20 %) din patrimoniul regiei autonome, exclusiv patrimoniul public OG nr. 64/2001).

2. *Pierderile contabile din anii precedenți* se recuperează din profitul contabil al exercițiului financiar potrivt Legii Contabilității nr. 82/1991, cu modificările şi completările ulterioare;

3. *Alte rezerve constituite ca surse proprii de finanțare:*

a) ***Surse proprii din vânzări de active*** – reprezintă sumele rezultate din vânzarea activelor lăsate la dispoziția societăților comerciale, pentru finanțarea activităților cuprinse în obiectul de activități conform prevederilor legale (OUG nr.88 1997) ; Legea nr. 44/1998).

Baza de impozitare necesară pentru determinarea impozitului pr profit se stabileşte ca diferență între totalul veniturilor obținute din orice sursă şi totalul cheltuielilor efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal din care se scad veniturile neimpozabile şi se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Profitul contabil anual de repartizat se determină ca diferență între veniturile totale şi cheltuielile totale, din care se deduc cheltuielile pe profit.

Din profitul contabil astfel calculat se repartizează sumele reprezentând diferența dintre veniturile rezultate din vânzarea de active şi cheltuielile aferente după deducerea impozitului pe profit.

b) S***urse proprii de finanțare aferente facilităților fiscale la impozitul pe profit*** – reprezintă sumele aferente diferenței de impozit rezultate din cota de 25 % şi 5 %, aplicată în timpul anului asupra profitului impozabil, aferent veniturilor încasate din export, potrivit prevederilor art.7 din OG nr. 70/1994, republicată, cu modificările ulterioare şi HG nr. 402/2000.

Suma aferentă diferenței de impozit rezultată dintre cota de 25% şi 5%, precum şi cea aferentă aplicării facilităților menționate, se evidențiază în cursul anului, extracontabil, iar la sfârşitul anului fiscal se regularizează şi se repartizează ca sursă proprie de finanțare până la concurența profitului exercițiului financiar.

Exemplu:

- Se consideră că în timpul anului s-au înregistrat venituri încasate din export, reprezentând 10 %, din totalul veniturilor în sumă de 10.000 lei

În acest caz suma aferentă diferenței de impozit, ce urmează ca la sfârşitul anului să fie repartizată din profitul contabil, ca sursă proprie de finanțare, se determină astfel:

- Venituri totale (Vt) = 10.000 lei
- Cheltuieli totale (CHt) = 7.000 lei
- Profit impozabil (Pi) = Vt – CHt = 3.000 lei
- Ponderea veniturilor din export în total venituri

$$= 10\ \% = \frac{3.000 \times 10}{100} = 300 \text{ lei}$$

- Impozit pe profit (25 %) = $\frac{300 \times 25}{100}$ = 75 lei

- Impozit pe profit (5 %) = $\frac{300 \times 5}{100}$ = 15 lei

- Diferență de impozit = 75 – 15 = 60 lei

Suma de 60 lei reprezintă diferența de impozit ce se va repartiza la sfârșitul anului din profitul contabil, ca sursă proprie de finanțare.

4. Alte repartizări prevăzute de lege

La această poziție sunt repartizate sumele cu această destinație prevăzute prin legi speciale.

Reflectarea în contabilitate a profitului repartizat pe destinațiile prevăzute de OG nr.64/2001 se efectuează astfel:

- Reflectarea în contabilitate a constituirii rezervelor legale:

Formula contabilă:

129	Repartizarea profitului	=	1061 Rezerve legale

- Reflectarea în contabilitate a acoperirii pierderilor contabile din anii precedenți:

Formula contabilă:

129	Repartizarea profitului	=	107 Rezultatul raportat

- Reflectarea în contabilitate a altor rezerve constituite ca surse proprii de finanțare, aferente profitului rezultat din vânzări de active, respectiv aferente facilităților fiscale la impozitul pe profit.

Formula contabilă:

129	Repartizarea profitului	=	1068 Alte rezerve (analitic destinat)

• Reflectarea în contabilitate a repartizării lor din profit în limita de 10 % pentru constituirea fondului de participare la profit a salariaţilor.

Formula contabilă:

129 Repartizarea profitului	=	112 Fond de participare la profit

Reflectarea în contabilitate a repartizării în proporţie de minim 50 % din dividendele cuvenite bugetului de stat sau bugetelor locale, în cazul regiilor autonome:

Formula contabilă:

129 Repartizarea profitului	=	446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

• Reflectarea în contabilitate a repartizării a minimum 50 % dividende cuvenite bugetului de stat în cazul societăţilor naţionale, companiilor naţionale şi al societăţilor comerciale cu capital integral sau majoritar de stat:

Formula contabilă:

129 Repartizarea profitului	=	457 Dividende de plată

• Reflectarea în contabilitate a profiturilor repartizate ca surse proprii de finanţare:

Formula contabilă:

129 Repartizarea profitului	=	1068 Alte rezerve

Capitolul IX.

CONTABILITATEA ANGAJAMENTELOR ŞI ALTOR ELEMENTE NEPATRIMONIALE

Drepturile şi obligaţiile, precum şi unele bunuri care nu pot fi integrate în activul şi pasivul unităţii patrimoniale, se înregistrează în contabilitate în ***conturi în afara bilanţului*** denumite şi ***conturi de ordine şi evidenţă***.

În categoria angajamentelor şi a altor elemente nepatrimoniale se cuprind:

- Angajamentele sub forma girurilor, conţinuturilor şi garanţiilor acordate sau primite de unitatea patrimonială în relaţiile cu terţi;
- Mijloacele fixe luate cu chirie;
- Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie;
- Debitori scoşi din activ urmăriţi în continuare;
- Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate;
- Efecte scontate neajunse la scadenţă;
- Alte valori.

Contabilitatea angajamentelor şi a altor elemente nepatrimoniale şi fixe folosind metoda de înregistrare în partidă simplă, adică înregistrările se efectuează prin debitarea sau creditarea contului de ordine şi evidenţă, fără existenţa conturilor corespondente.

Reflectarea în contabilitate a angajamentelor şi a altor elemente nepatrimoniale se realizează cu ajutorul clasei de conturi ***8 – Conturi speciale***, care pe lângă conturile în afara bilanţului, reflectă şi o grupă de conturi de bilanţ, care sunt conturi patrimoniale (de bilanţ).

Clasa 8 – Conturi speciale cuprinde următoarele grupe de conturi şi conturi sintetice:

- ***Clasa 8 – Conturi speciale:***
- ***80 – Conturi în afara bilanţului***

8 01 – Angajamente acordate
8011 – Giruri şi garanţii acordate
8018 – Alte angajamente acordate
802 – Angajamente primite
8021 – Giruri şi garanţii primite
8028 – Alte angajamente primite
803 – Alte conturi în afara bilanţului
8031 – Mijloace fixe luate cu chirie
8032 – Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 – Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare
8035 – Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse

8036 – Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037 – Efecte scontate neajunse la scadenţă
8038 – Alte valori în afara bilanţului
804 – Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
8045 – Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

- ***Bilanţ***

891 – Bilanţ de deschidere
892 – Bilanţ de închidere

Noul plan de conturi aprobat în baza OMFP nr. 94/2001, pentru aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate nu schimbă structura clasei 8 – conturi speciale.

IX. 1. - Contabilitatea angajamentelor şi a altor elemente nepatrimoniale (conturi în afara bilanţului)

Contabilitatea angajamentelor şi a altor elemente nepatrimoniale se realizează folosind metoda de înregistrare în partidă simplă, înregistrările efectuându-se în debitul şi creditul unui singur cont, fără folosirea de conturi corespondente.

Reflectarea în contabilitate a angajamentelor şi a altor elemente nepatrimoniale se realizează cu ajutorul grupei de conturi ***80 – Conturi în afara bilanţului***, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I şi II:

- ***80 – Conturi în afara bilanţului***
- 801 – Angajamente acordate

8011 – Giruri şi garanţii acordate
8018 – Alte angajamente acordate

- 802 – Angajamente primite

8021 – Giruri şi garanţii primite
8028 – Alte angajamente primite

- 803 – Alte conturi în afara bilanţului

8031 – Mijloace fixe luate cu chirie
8032 – Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 – Debitori scoşi din activ urmăriţi în continuare
8035 – Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse
8036 – Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037 – Efecte scontate neajunse la scadenţă
8038 – Alte valori în afara bilanţului

IX. 1.1. – Contabilitatea angajamentelor acordate

Angajamentele acordate de către unitatea patrimonială cuprind:

- giruri acordate
- cauțiuni acordate
- garanții acordate
- alte angajamente acordate

Angajamentele acordate reflectă creanța eventuală a unității asupra terților, în cazul în care ea va fi diferențiată să plătească în locul terților suma constituind obiectul angajamentului.

Reflectarea în contabilitate a angajamentelor acordate se realizează cu ajutorul contului în afara bilanțului, ***801 – Angajamente acordate***, cont sintetic de gradul I care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ ***Contul 801 – Angajamente acordate***

- ***Elementul extrapatrimonial evidențiat:***

- ține evidența angajamentelor acordate de către unitatea patrimonială (giruri, conturi, garanții, alte angajamente acordate, reflectând creanța eventuală a unității patrimoniale asupra terților, în cazul în care ea va fi determinată să plătească în locul terților, suma constituind obiectul angajamentului.

- ***Conținutul economic:***

- cont de ordine şi evidență, în afara bilanțului;

- ***Funcția contabilă*** nu are funcție contabilă patrimonială, însă extrapatrimonial funcționează asemănător unui cont de activ, fără a avea corespondență cu alte conturi;

- ***Se debitează:***

- cu valoarea angajamentelor în momentul acordării lor de către unitatea patrimonială;

- ***Se creditează***:

- cu valoarea angajamentelor, în momentul încetării lor;

- ***Soldul final***:

- sold debitor, reprezentând contravaloarea angajamentelor acordate de către unitate, existente la un moment dat.

Contul 801 - Angajamente acordate se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II, respectiv:

▪ ***Angajamente acordate:***

- 8011 – Giruri şi garanții acordate
- 8018 – Alte angajamente acordate

Ambele conturi de gradul II au acelaşi conținut şi modalități de funcționare ca şi contul sintetic de gradul I prezentat.

Exemplu de funcționare:

- La debitare:

Formula contabilă:

[suma]	801 – Angajamente acordate	=	-

- La creditare:

Formula contabilă:

-		=	Angajamente acordate [suma]

IX. 1..2. – Contabilitatea angajamentelor primite

Angajamentele primite de unitatea patrimonială cuprind:

- Giruri primite;
- Cauțiuni primite;
- Garanții primite;
- Alte angajamente primite.

Angajamentele primite reflectă creanța eventuală a terților asupra unității patrimoniale, în cazul în care terții vor fi determinați să plătească în locul unității, suma constituind obiectul angajamentului.

Reflectarea în contabilitate a angajamentelor primite se realizează cu ajutorul contului în afara bilanțului ***802 – Angajamente primite,*** cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ ***Contul 802 – Angajamente primite***:

- ***Elementul extrapatrimonial evidențiat***

- ține evidența angajamentelor primite de către unitatea patrimonială (giruri, cauțiuni, garanții, alte angajamente primite) reflectând creanța eventuală a terților asupra unității patrimoniale în cazul în care terții vor fi determinați să plătească în locul unității suma constituind obiectul angajamentului:

- ***Conținutul economic***:

- cont de ordine şi evidență în afara bilanțului;

- ***Funcția contabilă***:

- nu prezintă funcție contabilă patrimonială, însă funcționează asemănător unui cont de pasiv, fără a avea corespondență cu alte conturi;

- ***Se creditează***:

- cu valoarea angajamentelor, în momentul primirii lor de către unitate;

- ***Se debitează***:

- cu valoarea angajamentelor, în momentul încetării lor;

- ***Soldul final***:

- Sold creditor reprezentând contravaloarea angajamentelor primite de unitate existente la un moment dat.

Exemple de funcționare:

- La creditare:

Formula contabilă:

-	=	802 – Angajamente primite	[suma]

- La debitare:

Formula contabilă:

[suma]	802 - Angajamente primite	=	-

IX. 1.3. – Contabilitatea mijloacelor fixe luate cu chirie

În vederea realizării obiectului lor de activitate, agenții economici pot închiria mijloace fixe de la terți în schimbul plății unui venit către proprietarul mijloacelor fixe, numit chirie.

Pe tot parcursul închirierii, mijloacele fixe rămân în proprietatea titularului mijlocului fix, care de altfel le calculează şi amortizarea.

Reflectarea în contabilitate a mijloacelor fixe luate în chirie de la terți se realizează cu ajutorul contului în afara bilanțului ***803 – Mijloace fixe luate cu chirie,*** cont sintetic de gradul II, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ ***Contul 8031 – Mijloace fixe luate cu chirie***.

- ***Elementul extrapatrimonial evidențiat***:

- ține evidența mijloacelor fixe luate cu chirie de la terți, în baza contractelor încheiate în acest scop;

- ***Conținutul economic***:

- cont de ordine şi evidență, în afara bilanțului;

- ***Funcția contabilă***:

- nu prezintă funcție contabilă patrimonială, însă extrapatrimonială funcționează asemănător conturilor de activ;

- ***Se debitează***:
- pe baza contractelor sau proceselor verbale de închiriere, cu valoarea de inventar a mijloacelor fixe luate cu chirie;

- ***Se creditează***:
- cu valoarea aceloraşi mijloace fixe, restituite titularilor pe baza proceselor verbale de predare;

- ***Soldul final***:
- sold debitor, reprezentând valoarea de inventar a mijloacelor fixe luate cu chirie, existente la un moment dat;

Exemplu de funcționare:

- La debitare (intrare în gestiune):

Formula contabilă:

[valoare de] [inventar]	8031 - Mijloace fixe luate cu chirie	=	-	

- La creditare (ieşire din gestiune):

Formula contabilă:

-	=	8031 – Mijloace fixe luate cu chirie	[valoare de inventar]	

IX.1.4. - Contabilitatea valorilor materiale primite spre prelucrare sau reparare

Valorile materiale primite spre prelucrare sau reparare sunt reprezentate de stocurile sau imobilizările primite de unitatea patrimonială, pentru a fi prelucrate, finisate sau reparate, ele aparținând în continuare terților în a căror proprietate se află.

Reflectarea în contabilitate a valorilor materiale primite spre prelucrare sau reparare se realizează ajutorul contului în afara bilanțului ***8032 – Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare***, cont sintetic de gradul II, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ ***Contul 8032 – Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare:***

- ***Elementul extrapatrimonial evidențiat:***

- ține evidența materiilor, materialelor şi a altor valori materiale (mijloace fixe, obiecte prețioase etc.) aparținând terților, primite pentru prelucrare, finisare sau reparare, pe bază de contract;

- ***Conținutul economic:***

- cont de ordine şi evidență, în afara bilanțului;

- ***Funcția contabilă:***

- nu prezintă funcție contabilă patrimonială însă extrapatrimonială funcționează asemănător unui cont de activ, fără a avea corespondență cu alte conturi;

- ***Se debitează:***

- la prețurile prevăzute în contract, cu valorile materiale primite pentru prelucrare, finisare sau reparare;

- ***Se creditează:***

- la aceleaşi prețuri, cu valorile materiale prelucrate, finisate sau reparate, restituite titularilor;

- ***Soldul final:***

- sold debitor reprezentând valorile materiale primite de la terți pentru prelucrare, finisare sau reparare.

Exemplu de funcționare:

- La debitare (intrarea valorilor materiale în gestiune):

Formula contabilă:

[suma]	8032 – Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare	=	-

- La creditare (ieşirea din gestiune a valorilor materiale):

Formula contabilă:

-		=	8032 – Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare [suma]

IX. 1.5. - Contabilitatea valorilor materiale primite în păstrare sau custodie

Valorile materiale primite în păstrare sau custodie sunt reprezentate de valorile materiale sub forma stocurilor şi imobilizărilor (materii prime, materiale, marfă, mijloace fixe etc.), primite temporar spre păstrare sau în custodie, pe bază de act de predare – primire (scoatere) din custodie, încheiat în acest scop.

Reflectarea în contabilitate a valorilor materiale primite în păstrare sau custodie se realizează cu ajutorul contului în afara bilanţului ***8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie***, cont sintetic de gradul II, care prezintă următoarele caracteristici principale:

❖ ***Contul 8033 – Valori materiale primite în păstrare sau în custodie:***

▪ ***Elementul extrapatrimonial evidenţiat:***

- ţine evidenţa valorilor materiale (materii şi materiale, mărfuri, mijloace fixe etc.) primite temporar spre păstrare sau în custodie pe bază de act de predare – primire (scoatere) în custodie, încheiat în acest scop;

- ***Conţinutul economic:***

- cont de ordine şi evidenţă, în afara bilanţului;

- ***Funcţia contabilă:***

- nu prezintă funcţie contabilă patrimonială însă extrapatrimonială funcţionează asemănător conturilor de activ, fără a avea corespondenţă cu alte conturi;

- ***Se debitează:***

- la preţurile prevăzute în documentele încheiate, cu valorile materiale primite în custodie sau păstrare temporară;

- ***Se creditează:***

- la aceleaşi preţuri, cu valorile materiale ieşite din custodie sau păstrare, ca urmare a restituirii, achiziţionării pentru nevoile unităţii, distrugerii din cauza calamităţilor, lipsurilor de inventar etc.;

- ***Soldul final:***

- sold debitor reprezentând valoarea materialelor primite în păstrare sau custodie, existente în unitate la un moment dat.

Exemplu de funcţionare:

- La debitare (intrarea în gestiune a valorilor materiale):

Formula contabilă:

[suma]	8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie	=	-	

- La creditare (ieşirea din gestiune sub orice formă):

Formula contabilă:

-	=	8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie	[suma]

IX. 1.6. – Contabilitatea debitorilor scoşi din activ, urmăriți în continuare

În categoria debitorilor scoşi din activ, urmăriți în continuare, se cuprind debitorii unității patrimoniale, ca insolvabili sau dispăruți, care, în conformitate cu dispozițiile legale, trebuie urmăriți în continuare, până la reactivarea sau împlinirea termenilor de prescripție.

Reflectarea în contabilitate a debitorilor scoşi din activ, urmăriți în continuare, se realizează cu ajutorul contului în afara bilanțului ***8034 – Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare*** , cont sintetic de gradul II, care prezintă următoarele caracteristici principale:

❖ ***Contul 8034 – Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare:***

- ***Elementul extrapatrimonial evidențiat:***

- ține evidența debitorilor care au fost scoşi din activul unității, ca insolvabili sau dispăruți, care, în conformitate cu dispozițiile legale, trebuie urmăriți în continuare până la reactivarea sau împlinirea termenului de prescripție;

- ***Conținutul economic:***

- cont de ordine şi evidență, în afara bilanțului;

- ***Funcția contabilă:***

- nu prezintă funcție contabilă patrimonială, însă extrapatrimonială funcționează asemănător conturilor de activ, fără a avea corespondență cu alte conturi;

- ***Se debitează:***

- cu sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruți, scoşi din activ;

- ***Se creditează:***

- Cu sumele reactivate, ca urmare a revenirii debitorilor la starea de solvabilitate, sau sumele ale căror termene de urmărire s-au prescris;

- ***Soldul final:***

- sold debitor reprezentând sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruți, scoşi din activ, nereactivate.

Exemplu de funcționare:

- La debitare:

Formula contabilă:

[suma]	8034 – Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare	=	-	

- La creditare:

Formula contabilă:

-		=	803 – Debitori scoşi din activ urmăriți în continuare	[suma]

IX. 1.7. – Contabilitatea debitorilor din amenzi şi penalităţi pretinse

Debitorii din amenzi şi penalităţi pretinse sunt reprezentaţi de furnizori şi alţi contractanţi ai unităţii patrimoniale, cărora li s-au calculat amenzi sau penalităţi, în condiţiile legii, pentru nerespectarea clauzelor contractuale.

Reflectarea în contabilitate a debitorilor din amenzi şi penalităţi pretinse se realizează cu ajutorul contului în afara bilanţului ***8035 – Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse,*** cont sintetic de gradul II, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ ***Contul 8035 – Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse:***

- ***Elementul extrapatrimonial evidenţiat:***

- ţine evidenţa debitorilor din amenzi şi penalităţi pretinse furnizorilor şi altor contractanţi pentru nerespectarea clauzelor din contractele încheiate de aceştia;

- ***Conţinutul economic:***

- cont de ordine şi evidenţă, în afara bilanţului;

- ***Funcţia contabilă:***

- nu prezintă funcţie contabilă patrimonială, însă extrapatrimonială funcţionează asemănător conturilor de activ, fără a avea corespondenţă cu alte conturi;

- ***Se debitează:***

- Cu sumele calculate drept amenzi şi penalităţi pretinse la furnizori sau alţi contractanţi;

- ***Se creditează:***

- Cu sumele încasate de la furnizori sau alţi contractanţi, care se vor înregistra în conturile de bilanţ, precum şi cu sumele respinse de organele de judecată sau de arbitraj;

- ***Soldul final:***

- sold debitor reprezentând sumele rămase de încasat de la furnizori şi alţi contractanţi .

Exemplu de funcţionare:

- La debitare:

Formula contabilă:

[suma]	8035 – Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse	=	-

- La creditare:

Formula contabilă:

-		=	8035 – Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse [suma]

IX. 1.8. – Contabilitatea extrapatrimonială a redevenţelor, locaţiilor de gestiune, chiriilor şi altor datorii asimilate

În cadrul contractelor economice de concesiune, locaţie de gestiune sau închiriere de bunuri, unităţile economice care au preluat bunuri de la terţi plătesc acestora redevenţe, locaţii de gestiune sau chirii, după caz, conform clauzelor prevăzute în contract.

Reflectarea în contabilitate a redevenţelor, locaţiilor de gestiune, chiriilor şi altor datorii asimilate datorate de către unitatea patrimonială, pentru bunurile luate în concesiune, locaţie sau chirie, se realizează cu ajutorul contului, în afara bilanţului ***8036 – Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate,*** cont sintetic de gradul II, care prezintă următoarele caracteristici principale:

- ***Contul 8036 – Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate:***
- ***Elementul extrapatrimonial evidenţiat:***

- ţine evidenţa redevenţelor, locaţiilor de gestiune, chiriilor şi altor datorii asimilate, datorate de către unitate, pentru bunurile luate în concesiune, locaţii sau chirie;

- ***Conținutul economic:***

- cont de ordine şi evidență, în afara bilanțului;

- ***Funcția contabilă:***

- nu prezintă funcție contabilă patrimonială, însă extrapatrimonială funcționează asemănător unui cont de activ, fără a avea corespondență cu alte conturi;

- ***Se debitează:***

- Cu sumele reprezentând redevențe, locații de gestiune şi alte datorii asimilate de plătit;

- ***Se creditează:***

- Cu valoarea datoriilor din redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate efectiv plătite de către unitatea patrimonială;

- ***Soldul final:***

- sold debitor reprezentând contravaloarea redevențelor, locațiilor de gestiune, chiriilor şi altor datorii asimilate, pe care unitatea le are de plătit, la un moment dat.

Exemplu de funcționare:

- La debitare (redevențe, locații, chirii şi alte datorii asimilate de plată):

Formula contabilă:

[suma]	8036 – Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	=		-

- La creditare (redevențe, locații, chirii şi alte datorii asimilate de plată):

Formula contabilă:

-		=	8036 – Redevențe,locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	[suma]

IX. 1.9. – Contabilitatea efectelor scontate neajunse la scadență

Evidența efectelor comerciale scontate depuse la băncile comerciale, dar neajunse scadență (termen de plată), se urmăreşte de către unitățile patrimoniale beneficiare cu ajutorul contului în afara bilanțului ***8037 – Efecte scontate neajunse la scadență,*** cont sintetic de gradul II, care prezintă următoarele caracteristici principale:

❖ ***Contul 8037 – Efecte scontate neajunse la scadență:***

- ***Elementul extrapatrimonial evidențiat:***

- ține evidența efectelor scontate depuse la bancă, dar neajunse la scadență;

- ***Conținutul economic:***

- cont de ordine şi evidență, în afara bilanțului;

- ***Funcția contabilă:***

- nu prezintă funcție contabilă patrimonială, însă extrapatrimonială funcționează asemănător conturilor de activ, fără a avea corespondență cu alte conturi;

- ***Se debitează:***

- Cu efectele scontate dar neajunse la scadență, depuse la băncile comerciale;

- ***Se creditează:***

- Cu efectele scontate ajunse la termenul de scadență;

- ***Soldul final:***

- sold debitor reprezentând efectele scontate depuse la bancă, neajunse la scadență.

Exemplu de funcționare:

- La debitare:

Formula contabilă:

[suma]	8037 – Efecte scontate neajunse la scadență	=	-	

- La creditare:

Formula contabilă:

-		=	8037 – Efecte scontate neajunse la scadență	[suma]

IX. 1.10. – Contabilitatea altor valori în afara bilanțului

Evidența altor valori în afara bilanțului, altele decât cele cuprinse în conturile 8031 – 8037, se reflectă în contabilitate, extrapatrimonial, cu ajutorul contului în afara bilanțului ***8038 – Alte valori în afara bilanțului,*** cont sintetic de gradul II, care prezintă următoarele caracteristici principale:

❖ ***Contul 8037 – Efecte scontate neajunse la scadență:***

- ***Elementul extrapatrimonial evidențiat:***

- ține evidența efectelor scontate depuse la bancă, dar neajunse la scadență;

- ***Conținutul economic:***

- cont de ordine şi evidență, în afara bilanțului;

- ***Funcția contabilă:***

- nu prezintă funcție contabilă patrimonială, însă extrapatrimonială funcționează asemănător conturilor de activ, fără a avea corespondență cu alte conturi;

- ***Se debitează:***

- Cu efectele scontate dar neajunse la scadență, depuse la băncile comerciale;

- ***Se creditează:***

- Cu efectele scontate ajunse la termenul de scadență;

- ***Soldul final:***

- sold debitor reprezentând efectele scontate depuse la bancă, neajunse la scadență.

Exemplu de funcționare:

- La debitare:

Formula contabilă:

[suma]	8037 – Efecte scontate neajunse la scadență	=	-

- La creditare:

Formula contabilă:

-		=	8037 – Efecte scontate neajunse la scadență [suma]

IX. 1.10. – Contabilitatea altor valori în afara bilanțului

Evidența altor valori în afara bilanțului, altele decât cele cuprinse în conturile 8031 – 8037, se reflectă în contabilitate, extrapatrimonial, cu ajutorul contului în afara bilanțului ***8038 – Alte valori în afara bilanțului,*** cont sintetic de gradul II, care prezintă următoarele caracteristici principale:

♦ ***Contul 8038 – Alte valori în afara bilanțului:***

- ***Elementul extrapatrimonial evidențiat:***

- ține evidența altor valori în afara bilanțului, altele decât cele cuprinse în conturile 8031 – 8037.

- ***Conținutul economic:***

- cont de ordine şi evidență, în afara bilanțului;

- ***Funcția contabilă:***

- nu prezintă funcție contabilă patrimonială, însă extrapatrimonială funcționează asemănător conturilor de activ, fără a avea corespondență cu alte conturi;

- ***Se debitează:***

- Cu alte valori în afara bilanțului, existente în unitate;

- ***Se creditează:***

- Cu stingerea obligațiilor unității în legătură cu alte valori;

- ***Soldul final:***

- sold debitor reprezentând alte valori în afara bilanțului, existente în unitate la un moment dat.

Exemplu de funcționare:

- La debitare:

Formula contabilă:

[suma]	8038 – Alte valori în afara bilanțului	=	-

- La creditare:

Formula contabilă:

		=	8038 – Alte valori în afara bilanțului [suma]

IX.1.11. – Contabilitatea amortizării aferente gradului de reutilizare a mijloacelor fixe

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale cu modificările şi completările ulterioare, pentru reflectarea diferenței dintre amortizarea calculată privind mijloacele fixe, potrivit metodei amortizării liniare şi amortizarea inclusă în conturi, ce corespunde gradului de utilizare a mijloacelor fixe calculat potrivit normelor legale, respectiv pentru reflectarea amortizării mijloacelor fixe neinclusă în conturi se utilizează contul în afara bilanțului ***8045 – Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe,*** cont sintetic de gradul II, care prezintă următoarele caracteristici:

- ***Contul 8045 – Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe:***
- ***Elementul evidențiat:***

- ține evidența amortizării aferente gradului de neutilizare a mijloacelor fixe;

- ***Conținutul economic:***

- cont de ordine şi evidență, în afara bilanțului;

- ***Funcția contabilă:***

- nu prezintă funcție contabilă patrimonială însă extrapatrimonială funcționează asemănător conturilor de activ, fără a avea corespondență cu alte conturi;

- ***Se debitează:***

- Cu suma reprezentând amortizarea mijloacelor fixe, aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe şi care nu este inclusă pe conturi;

- ***Se creditează:***

- Cu suma reprezentând amortizarea mijloacelor fixe neinclusă pe conturi aferentă mijloacelor fixe scoase din patrimoniu sau cu amortizarea inclusă pe conturi în perioada următoare;

- ***Soldul final:***

- sold debitor, reprezentând amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe existente în unitate.

Exemplu de funcționare:

- La debitare (cu amortizarea neinclusă pe conturi):

Formula contabilă:

[suma]	8045 – Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe	=	-

- La creditare (cu amortizarea inclusă pe conturi):

Formula contabilă:

-	=	8045 – Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe	[suma]

Atenție! - Pentru înțelegerea problematicii amortizării, inclusiv a amortizării aferente gradului de neutilizare a mijloacelor fixe şi limita folosirii contului ***8045 – Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe***, vă rugăm să consultați lucrarea " Curs complet de contabilitate şi fiscalitate " vol. II.

EXEMPLE PRACTICE PRIVIND UTILIZAREA CONTURILOR ÎN AFARA BILANȚULUI

Exemplul nr. 1. Reflectarea în contabilitate a primirii cu chirie a unui mijloc fix, pe baza contractului de închiriere sau a procesului verbal de intrare, a cărui valoare contabilă de intrare în gestiunea proprietarului este de 9.000.000 lei:

Formula contabilă:

9.000.000	212 – Mijloace fixe luate cu chirie	=	-

- După expirarea contractului de închiriere se procedează la restituirea către proprietar a mijlocului fix:

Formula contabilă:

-	=	8031– Mijloace fixe luate cu chirie	9.000.000

Exemplul nr. 2. Reflectarea în contabilitate a primirii unor valori materiale spre prelucrare, finisare sau reparare, conform contractului, în valoare de 2.000.000 lei.

Valoarea manoperei pentru lucrările efectuate este de 500.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a primirii valorilor materiale spre prelucrare:

Formula contabilă:

2.000.000	8032 – Mijloace fixe primite spre prelucrare sau reparare	=	-	

b) Reflectarea în contabilitate a restituirii valorilor materiale după prelucrare:

Formula contabilă:

-		=	8032 – Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare	2.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a facturării manoperei:

- Valoarea lucrărilor executate = 500.000 lei
- TVAc = 19 % = 500.000 x 19 % = 95.000 lei

Total factură = 595.000 lei

Formula contabilă:

595.000	411 – Clienți	=	%	
			704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	500.000
			4427 – TVAc	

d) Reflectarea în contabilitate a încasării clienților:

Formula contabilă:

595.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienți	595.000

Exemplul nr. 3. Reflectarea în contabilitate a primirii spre păstrare sau custodie a unor valori materiale în valoare de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie	=	-	

• La restituirea valorilor materiale, sau la ieşirea lor din păstrare din alte cauze se face imputarea:

Formula contabilă:

-		=	8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie	5.000.000

Exemplul nr. 4 – Reflectarea în contabilitate a unor clienți cu suma de 1.000.000 lei, scoşi din activ şi urmăriți în continuare:

a) Înregistrarea operației în contabilitatea patrimonială:

Formula contabilă:

1.000.000	654 – Pierderi din creanțe	=	416 – Clienți incerți	1.000.000

b) Reflectarea operației în contabilitatea extrapatrimonială:

Formula contabilă:

1.000.000	8034 – Debitori scoşi din activ şi urmăriți în continuare	=	-	

c) La reactivarea clienților, în momentul în care au devenit solvabili, se fac următoarele înregistrări:

• În contabilitatea patrimonială:

Formula contabilă:

1.000.000	411 – Clienţi	=	754 – Venituri din creanţe reactivate	1.000.000	

- În contabilitatea extrapatrimonială:

Formula contabilă:

-		=	8034 – Debitori scoşi din activ urmăriţi în continuare	1.000.000	

Exemplul nr. 5. Reflectarea în continuare a debitorilor diverşi scoşi din activ şi urmăriţi în continuare, pentru suma de 3.000.000 lei.

a) Reflectarea operaţiei în contabilitatea patrimonială:

Formula contabilă:

3.000.000	6714 – Pierderi din debitori diverşi	=	461 – Debitori diverşi	3.000.000	

b) Reflectarea în contabilitatea extrapatrimonială:

Formula contabilă:

3.000.000	8034 – Debitori diverşi scoşi din activ urmăriţi în continuare	=	-		

c) La reactivarea debitorilor diverşi, în momentul în care au devenit solvabili, se fac următoarele înregistrări:

- În contabilitatea patrimonială:

Formula contabilă:

3.000.000	461 – Debitori diverşi	=	754 – Venituri din creanţe reactivate	3.000.000	

B.C.U. "M. EMINESCU" IAŞI

- În contabilitatea extrapatrimonială:

Formula contabilă:

-		=	8034 – Debitori diverşi · scoşi din activ urmăriți în continuare	3.000.000

Exemplul nr. 6. Reflectarea în contabilitate a sumei de 5.000.000 lei pretinsă furnizorilor, reprezentând amenzi, penalități sau majorări de întârziere, pentru nerespectarea clauzelor contractuale:

a) Reflectarea operației în contabilitatea patrimonială:

Formula contabilă:

5.000.000	461 – Debitori diverşi	=	754 – Venituri din creanțe reactivate	5.000.000

b) Reflectarea operației în contabilitatea extrapatrimonială:

Formula contabilă:

5.000.000	8035 – Debitori din amenzi şi penalități pretinse	=	-	

c) La încasarea sumei se fac următoarele înregistrări:

- În contabilitatea patrimonială:

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei 5311 -	=	461 – Debitori diverşi	5.000.000

- În contabilitatea extrapatrimonială:

Formula contabilă:

-		=	8035 – Debitori diverşi din amenzi şi penalităţi pretinse	5.000.000

d) În cazul anulării sumelor pretinse furnizorilor pentru nerespectarea clauzelor contractuale se fac următoarele înregistrări:

- În contabilitatea patrimonială:

Formula contabilă:

5.000.000	754 – Venituri din creanțe reactivate	=	461 – Debitori diverşi	5.000.000

- În contabilitatea extrapatrimonială:

Formula contabilă:

-		=	8035 – Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse	5.000.000

Exemplul nr. 7. Reflectarea în contabilitate a redevențelor, chiriilor şi locațiilor de gestiune, datorate la sfârşitul perioadei în sumă dè 3.000.000 lei.

a) Reflectarea operațiilor privind sumele de plată:

- Reflectarea operației în contabilitatea patrimonială:

Formula contabilă:

3.000.000	612 – Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chirii	=	401 – Furnizori	3.000.000

- Reflectarea operației în contabilitatea extrapatrimonială:

Formula contabilă:

3.000.000	8036 – Redevențe,locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate	=	-	

b) Reflectarea operațiilor la plata efectivă a redevențelor, chiriilor sau locațiilor:

- Reflectarea operațiilor în contabilitatea patrimonială:

Formula contabilă:

3.000.000	401 - Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	3.000.000

- Reflectarea operației în contabilitatea extrapatrimonială:

Formula contabilă:

	-	=	8036 – Redevențe,locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate	3.000.000

Exemplul nr. 8. Reflectarea în contabilitate a efectelor scontate neajunse la scadență, în sumă de 4.000.000 lei, depuse la bancă spre încasare:

a) Reflectarea operației în contabilitate:

- În contabilitatea patrimonială:

Formula contabilă:

4.000.000	5114 – Efecte remise spre scontare	=	413 – Efecte de primit	4.000.000

- În contabilitatea extrapatrimonială:

Formula contabilă:

4.000.000	8037 – Efecte scontate neajunse la scadență	=		

b) Reflectarea în contabilitate a încasării efectelor scontate, la scadență, taxa de scont fiind de 5 %.

- În contabilitatea patrimonială:

Taxa de scont = 5 % = 4.000.000 x 5 % = 200.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	5114 – Efecte remise spre scontare	4.000.000
3.800.000	5121 – Conturi la bănci în lei			
	668 – Alte cheltuieli financiare (664,667)			

- În contabilitatea extrapatrimonială:

Formula contabilă:

	-	=	8037 – Efecte scontate neajunse la scadență	4.000.000

Exemplul nr. 9. Reflectarea în contabilitate a unor ambalaje nerestituite furnizorilor în valoare de 1.000.000 lei, care circulă pe principiul restituirii şi reţinute în stoc:

a) Reflectarea operației în contabilitatea patrimonială:

Formula contabilă:

1.000.000	381 - Ambalaje	=	409 – Furnizori debitori	1.000.000

b) Reflectarea operației în contabilitatea extrapatrimonială:

Formula contabilă:

1.000.000	8038 – Alte valori în afara bilanțului	=	-	

c) Reflectarea în contabilitate a plății ambalajelor nerestituite:

- În contabilitatea patrimonială:

Formula contabilă:

1.000.000	409 – Furnizori debitori	=	401 – Furnizori	1.000.000

Respectiv:

Formula contabilă:

1.000.000	401 - Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	1.000.000

- În contabilitatea extrapatrimonială:

Formula contabilă:

-		=	8038 – Alte valori în afara bilanțului	1.000.000

Exemplul nr. 10. Reflectarea în contabilitate a angajamentelor acordate, sub formă de giruri, cauțiuni, garanții în sumă de 5.000.000 lei:

a) Reflectarea în contabilitatea extrapatrimonială a angajamentelor acordate:

Formula contabilă:

5.000.000	801 – Angajamente acordate	=	-	

b) Reflectarea în contabilitatea extrapatrimonială a încetării angajamentelor:

Formula contabilă:

-	=	801 – Angajamente acordate	5.000.000

Exemplul nr. 11 - Reflectarea în contabilitate a angajamentelor primite sub formă de giruri, cauțiuni, garanții în sumă de 3.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitatea extrapatrimonială a angajamentelor primite:

Formula contabilă:

-	=	802 – Angajamente primite	3.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a încetării angajamentelor primite:

Formula contabilă:

3.000.000	802 – Angajamente primite	=	-

IX. 2. – Contabilitatea închiderii şi deschiderii conturilor (conturile de bilanț)

Potrivit Legii Contabilității nr. 82/1991, cu modificările şi completările ulterioare, exercițiul financiar începe la 1 ianuarie şi se închide la 31 decembrie, cu excepția primului an de activitate, când acesta începe la data înființării, respectiv a înmatriculării persoanelor juridice la Registrul Comerțului.

La încheierea exercițiului financiar trebuie efectuate toate operațiile de stabilire a totalurilor, rulajelor şi soldurilor conturilor, pe ansamblul exercițiului financiar încheiat, precum şi repunera soldurilor la exercițiul financiar următor în condițiile legii.

Închiderea şi deschiderea conturilor se pot efectua în două moduri:

- Prin stabilirea unor conturi distincte, respectiv:

891 – Bilanț de deschidere

892 – Bilanț de închidere

• Prin debitarea conturilor cu solduri creditoare şi creditarea conturilor cu solduri debitoare.

Conturile de bilanţ sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul clasei ***8 –Conturi speciale, grupa 89 – Bilanţ,*** care cuprinde cele două conturi sintetice, respectiv:

- ***Grupa 89 – Bilanţ***
- 891 – Bilanţ de deschidere
- 892 – Bilanţ de închidere

IX. 2.1. – Bilanţul de deschidere

Aşa cum s-a făcut precizarea, deschiderea conturilor bilanţiere la începutul exerciţiului financiar, respectiv la 1 ianuarie sau la data înregistrării legale a agentului economic, se realizează cu ajutorul contului de translaţie bilanţieră ***891 – Bilanţ de deschidere,*** cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

- ***Contul 891 – Bilanţ de deschidere:***
- ***Elementul evidenţiat:***

- Cu ajutorul acestui cont se asigură deschiderea conturilor, la începutul fiecărui exerciţiu financiar ;

- ***Conţinutul economic:***

- Cont translaţie bilanţieră, cont patrimonial care funcţionează în partidă dublă;

- ***Funcţia contabilă:***

- nu prezintă funcţie contabilă patrimonială, însă extrapatrimonială funcţionează asemănător conturilor de activ;

- ***Se debitează:***

- La începutul exerciţiului financiar cu totalul soldurilor creditoare ale conturilor de pasiv, preluate din balanţa de verificare sintetică întocmită la 31 decembrie a exerciţiului financiar precedent, care a stat la baza întocmirii bilanţului pentru exerciţiul financiar precedent, prin închiderea conturilor de pasiv corespunzătoare, respectiv:

Formula contabilă:

891 – Bilanţ de deschidere	=	% CONTURI DE PASIV (soldurile creditoare ale conturilor de pasiv, din balanţa de verificare sintetică întocmită la sfârşitul anului precedent).

- ***Se creditează:***

- Cu totalul soldurilor debitoare ale conturilor de activ, preluate din balanța de verificare sintetică întocmită la 31 decembrie a exercițiului financiar precedent, prin debitarea conturilor de activ corespunzătoare, respectiv;

Formula contabilă:

%	=	891 – Bilanț de deschidere
CONTURI DE ACTIV (Solduri debitoare existente în balanța de verificare sintetică întocmită la sfârşitul anului precedent)		

- ***Sold final:***

- după efectuarea înregistrărilor, respectiv redeschiderea contabilă a noului exercițiu financiar, contul ***se soldează*** (nu prezintă sold), utilizarea lui fiind necesară numai din considerente de tehnică contabilă.

Atenție! - ***Soldurile finale*** ale conturilor din balanța de verificare sintetică a anului precedent devin ***solduri inițiale*** în balanța exercițiului financiar.

IX. 2. 2. – Bilanțul de închidere

Dacă la începutul exercițiului financiar redeschiderea financiară a exercițiului s-a realizat cu ajutorul contului ***891 – Bilanț de deschidere,*** închiderea conturilor la sfârşitul exercițiului financiar se realizează cu ajutorul contului de translație bilanțieră, ***892 – Bilanț de închidere***, cont sintetic de gradul I, care prezintă următoarele caracteristici principale:

- ***Contul 892 – Bilanț de închidere:***
- ***Elementul evidențiat:***

- Cu ajutorul acestui cont se asigură închiderea tuturor conturilor, la sfârşitul fiecărui exercițiu financiar;

- ***Conținutul economic:***

- Cont de translație bilanțieră, cont patrimonial care funcționează în partidă dublă;

- ***Funcția contabilă:***

- nu prezintă funcție contabilă patrimonială, însă funcționează asemănător conturilor de activ;

- ***Se debitează:***

- cu totalul soldurilor debitoare ale conturilor de activ, din balanţa de verificare sintetică încheiată la 31 decembrie a exerciţiului curent , care stă la baza întocmirii bilanţului de la sfârşitul exerciţiul curent, prin creditarea conturilor de activ corespunzătoare, respectiv:

Formula contabilă:

891 – Bilanţ de închidere	=	% CONTURI DE ACTIV (soldurile debitoare din balanţa de verificare sintetică încheiată la 31 decembrie)

- ***Se creditează:***

- Cu totalul soldurilor creditoare ale conturilor de pasiv, din balanţa de verificare sintetică încheiată la 31 decembrie, care stă la baza întocmirii bilanţului exerciţiului curent, prin debitarea conturilor de pasiv corespunzăatoare, respectiv:

Formula contabilă:

%	=	892 – Bilanţ de închidere
CONTURI DE PASIV (Solduri debitoare din balanţa de verificare sintetică încheiată la 31 decembrie)		

- ***Sold final:***

- după efectuarea înregistrărilor, respectiv închiderea contabilă a exerciţiului financiar curent, contul rămâne fără sold, utilizarea acestui cont fiind necesară doar din considerente de tehnică contabilă.

Planul de conturi general

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL ŞI REZERVE
- **101. Capital**[1)]
  - 1011. Capital subscris nevărsat
  - 1012. Capital subscris vărsat
  - 1015. Patrimoniul regiei
  - 1016. Patrimoniul public
- **104. Prime legate de capital**
  - 1041. Prime de emisiune
  - 1042. Prime de fuziune
  - 1043. Prime de aport
  - 1044. Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni
- **105. Rezerve din reevaluare**
- **106. Rezerve**
  - 1061. Rezerve legale
  - 1062. Rezerve pentru acţiuni proprii
  - 1063. Rezerve statutare sau contractuale
  - 1068. Alte rezerve

11. REZULTATUL REPORTAT
- **117. Rezultatul reportat**

12. REZULTATUL EXERCIȚIULUI
- **121. Profit şi pierdere**
- **129. Repartizarea profitului**

13. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII
- **131. Subvenţii pentru investiţii**

15. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI
- **151. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli**
  - 1511. Provizioane pentru litigii
  - 1512. Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
  - 1518. Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

16. ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
- **161. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni**
- **162. Credite bancare pe termen lung**
  - 1621. Credite bancare pe termen lung
  - 1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă
  - 1623. Credite externe guvernamentale
  - 1624. Credite bancare externe garantate de stat
  - 1625. Credite bancare externe garantate de bănci

[1)] În funcţie de forma juridică a persoanei juridice se va înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.

1626. Credite de la trezoreria statului
1627. Credite bancare interne garantate de stat

166. Datorii ce privesc imobilizările financiare

1661. Datorii către societățile din cadrul grupului
1662. Datorii către societățile care dețin interese de participare

167. Alte împrumuturi şi datorii asimilate

168. Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate

1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni
1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung
1685. Dobânzi aferente datoriilor către societățile din cadrul grupului
1686. Dobânzi aferente datoriilor către societățile care dețin interese de participare
1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate

169. Prime privind rambursarea obligațiunilor

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201. Cheltuieli de constituire
203. Cheltuieli de dezvoltare
205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare
207. Fond comercial
208. Alte imobilizări necorporale

21. IMOBILIZĂRI CORPORALE

211. Terenuri şi amenajări de terenuri

2111. Terenuri
2112. Amenajări de terenuri

212. Construcții
213. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații

2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)
2132. Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare
2133. Mijloace de transport
2134. Animale şi plantații

214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale

23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS

231. Imobilizări corporale în curs
232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
233. Imobilizări necorporale în curs
234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261. Titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului
262. Titluri de participare deținute la societăți din afara grupului

263. Imobilizări financiare sub formă de interese de participare
265. Alte titluri imobilizate
267. Creanțe imobilizate
2671. Sume datorate de filiale
2672. Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale
2673. Împrumuturi acordate pe termen lung
2674. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
2675. Creanțe legate de interesele de participare
2676. Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare
2677. Acțiuni proprii - active imobilizate[2)]
2678. Alte creanțe imobilizate
2679. Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate
269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280. Amortizări privind imobilizările necorporale
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori similare
2807. Amortizarea fondului comercial
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale
281. Amortizări privind imobilizările corporale
2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri
2812. Amortizarea construcțiilor
2813. Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale

29. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR
290. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
291. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
293. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
296. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

30. STOCURI DE MATERII PRIME ŞI MATERIALE
301. Materii prime
302. Materiale consumabile
3021. Materiale auxiliare
3022. Combustibili
3023. Materiale pentru ambalat

[2)] Sunt reflectate acțiunile proprii clasificate în active imobilizate în funcție de intenția cu privire la durata de deținere de peste un an, stabilită cu ocazia achiziției sau reclasării.

3024. Piese de schimb
3025. Seminţe şi materiale de plantat
3026. Furaje
3028. Alte materiale consumabile

303. Materiale de natura obiectelor de inventar

308. Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

33. PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE

331. Produse în curs de execuţie

332. Lucrări şi servicii în curs de execuţie

34. PRODUSE

341. Semifabricate

345. Produse finite

346. Produse reziduale

348. Diferenţe de preţ la produse

35. STOCURI AFLATE LA TERŢI

351. Materii şi materiale aflate la terţi

354. Produse aflate la terţi

356. Animale aflate la terţi

357. Mărfuri aflate la terţi

358. Ambalaje aflate la terţi

36. ANIMALE

361. Animale şi păsări

368. Diferenţe de preţ la animale şi păsări

37. MĂRFURI

371. Mărfuri

378. Diferenţe de preţ la mărfuri

38. AMBALAJE

381. Ambalaje

388. Diferenţe de preţ la ambalaje

39. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

391. Provizioane pentru deprecierea materiilor prime

392. Provizioane pentru deprecierea materialelor

3921. Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
3922. Provizioane pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar

393. Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie

394. Provizioane pentru deprecierea produselor

395. Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi

396. Provizioane pentru deprecierea animalelor

397. Provizioane pentru deprecierea mărfurilor

398. Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI

40. FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
- **401. Furnizori**
- **403. Efecte de plătit**
- **404. Furnizori de imobilizări**
- **405. Efecte de plătit pentru imobilizări**
- **408. Furnizori - facturi nesosite**
- **409. Furnizori - debitori**
  - 4091. Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
  - 4092. Furnizori-debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări

41. CLIENȚI ŞI CONTURI ASIMILATE
- **411. Clienți**
  - 4111. Clienți
  - 4118. Clienți incerți sau în litigiu
- **413. Efecte de primit de la clienți**
- **418. Clienți - facturi de întocmit**
- **419. Clienți - creditori**

42. PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE
- **421. Personal - salarii datorate**
- **423. Personal - ajutoare materiale datorate**
- **424. Participarea personalului la profit**
- **425. Avansuri acordate personalului**
- **426. Drepturi de personal neridicate**
- **427. Reținеri din salarii datorate terților**
- **428. Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul**
  - 4281. Alte datorii în legătură cu personalul
  - 4282. Alte creanțe în legătură cu personalul

43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE
- **431. Asigurări sociale**
  - 4311. Contribuția unității la asigurările sociale
  - 4312. Contribuția personalului la asigurările sociale
  - 4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
  - 4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate
- **437. Ajutor de şomaj**
  - 4371. Contribuția unității la fondul de şomaj
  - 4372. Contribuția personalului la fondul de şomaj
- **438. Alte datorii şi creanțe sociale**
  - 4381. Alte datorii sociale
  - 4382. Alte creanțe sociale

44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
- **441. Impozitul pe profit/venit**
- **442. Taxa pe valoarea adăugată**

4423. TVA de plată
4424. TVA de recuperat
4426. TVA deductibilă
4427. TVA colectată
4428. TVA neexigibilă

444. Impozitul pe venituri de natura salariilor
445. Subvenții
446. Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447. Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate
448. Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului
4481. Alte datorii față de bugetul statului
4482. Alte creanțe privind bugetul statului

45. GRUP ŞI ASOCIAȚI
451. Decontări în cadrul grupului
4511. Decontări în cadrul grupului
4518. Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
452. Decontări privind interesele de participare
4521. Decontări privind interesele de participare
4528. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
455. Sume datorate asociaților
4551. Asociați - conturi curente
4558. Asociați - dobânzi la conturi curente
456. Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul
457. Dividende de plată
458. Decontări din operații în participație
4581. Decontări din operații în participație-pasiv
4582. Decontări din operații în participație-activ

46. DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461. Debitori diverşi
462. Creditori diverşi

47. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471. Cheltuieli înregistrate în avans
472. Venituri înregistrate în avans
473. Decontări din operații în curs de clarificare

48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII
481. Decontări între unitate şi subunități
482. Decontări între subunități

49. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR
491. Provizioane pentru deprecierea creanțelor - clienți
495. Provizioane pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului şi cu asociații
496. Provizioane pentru deprecierea creanțelor - debitori diverşi

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50. INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN SCURT

501. Investiții financiare pe termen scurt la societăți din cadrul grupului

502. Acțiuni proprii

503. Acțiuni

505. Obligațiuni emise şi răscumpărate

506. Obligațiuni

508. Alte investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate

5081. Alte titluri de plasament

5088. Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament

509. Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt

51. CONTURI LA BĂNCI

511. Valori de încasat

5112. Cecuri de încasat

5113. Efecte de încasat

5114. Efecte remise spre scontare

512. Conturi curente la bănci

5121. Conturi la bănci în lei

5124. Conturi la bănci în valută

5125. Sume în curs de decontare

518. Dobânzi

5186. Dobânzi de plătit

5187. Dobânzi de încasat

519. Credite bancare pe termen scurt

5191. Credite bancare pe termen scurt

5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență

5193. Credite externe guvernamentale

5194. Credite externe garantate de stat

5195. Credite externe garantate de bănci

5196. Credite de la trezoreria statului

5197. Credite interne garantate de stat

5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53. CASA

531. Casa

5311. Casa în lei

5314. Casa în valută

532. Alte valori

5321. Timbre fiscale şi poştale

5322. Bilete de tratament şi odihnă

5323. Tichete şi bilete de călătorie

5328. Alte valori

54. ACREDITIVE

541. Acreditive
5411. Acreditive în lei
5412. Acreditive în valută
542. Avansuri de trezorerie
58. VIRAMENTE INTERNE
581. Viramente interne
59. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
591. Provizioane pentru deprecierea investițiilor financiare la societăți din cadrul grupului
592. Provizioane pentru deprecierea acțiunilor proprii
593. Provizioane pentru deprecierea acțiunilor
595. Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor emise și răscumpărate
596. Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor
598. Provizioane pentru deprecierea altor investiții financiare și creanțe asimilate

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
601. Cheltuieli cu materiile prime
602. Cheltuieli cu materialele consumabile
6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022. Cheltuieli privind combustibilul
6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
6025. Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
6026. Cheltuieli privind furajele
6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604. Cheltuieli privind materialele nestocate
605. Cheltuieli privind energia și apa
606. Cheltuieli privind animalele și păsările
607. Cheltuieli privind mărfurile
608. Cheltuieli privind ambalajele
61. CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ȘI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI
611. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile
612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile
613. Cheltuieli cu primele de asigurare
614. Cheltuieli cu studiile și cercetările
62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI
621. Cheltuieli cu colaboratorii
622. Cheltuieli privind comisioanele și onorariile

623. Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624. Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
625. Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626. Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE

635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

64. CHELTUIELI CU PERSONALUL

641. Cheltuieli cu salariile personalului
645. Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451. Contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452. Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6453. Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6458. Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

654. Pierderi din creanţe şi debitori diverşi
658. Alte cheltuieli de exploatare
6581. Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6582. Donaţii şi subvenţii acordate
6583. Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital
6588. Alte cheltuieli de exploatare

66. CHELTUIELI FINANCIARE

663. Pierderi din creanţe legate de participaţii
664. Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate
6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642. Pierderi privind investiţiile financiare pe termen scurt cedate
665. Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666. Cheltuieli privind dobânzile
667. Cheltuieli privind sconturile acordate
668. Alte cheltuieli financiare

67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE

671. Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare

68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE

681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele
6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli
6813. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor
6814. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante

686. Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele
6863. Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare
6864. Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE
691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
698. Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

70. CIFRA DE AFACERI
701. Venituri din vânzarea produselor finite
702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
704. Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705. Venituri din studii şi cercetări
706. Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707. Venituri din vânzarea mărfurilor
708. Venituri din activităţi diverse
71. VARIAŢIA STOCURILOR
711. Variaţia stocurilor
72. VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI
721. Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722. Venituri din producţia de imobilizări corporale
74. VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE
741. Venituri din subvenţii de exploatare
7411. Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri [3)]
7417. Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri
75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
754. Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi
758. Alte venituri din exploatare
7581. Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi
7582. Venituri din donaţii şi subvenţii primite
7583. Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital
7584. Venituri din subvenţii pentru investiţii
7588. Alte venituri din exploatare
76. VENITURI FINANCIARE
761. Venituri din imobilizări financiare
7611. Venituri din titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului

---

[3)] Se ia în calcul la determinarea cifrei de afaceri.

7612. Venituri din titluri de participare deținute la societăți din afara grupului
7613. Venituri din titluri de participare deținute în întreprinderi asociate din cadrul grupului
7614. Venituri din titluri de participare deținute în întreprinderi asociate din afara grupului
7615. Venituri din titluri de participare strategice în cadrul grupului
7616. Venituri din titluri de participare strategice în afara grupului

762. Venituri din investiții financiare pe termen scurt

763. Venituri din creanțe imobilizate

764. Venituri din investiții financiare cedate

7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
7642. Câştiguri din investiții financiare pe termen scurt cedate

765. Venituri din diferențe de curs valutar

766. Venituri din dobânzi

767. Venituri din sconturi obținute

768. Alte venituri financiare

77. VENITURI EXTRAORDINARE

771. Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare şi altele similare

78. VENITURI DIN PROVIZIOANE

781. Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare

7812. Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7813. Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7814. Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

786. Venituri financiare din provizioane

7863. Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
7864. Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI

801. Angajamente acordate

8011. Giruri şi garanții acordate
8018. Alte angajamente acordate

802. Angajamente primite

8021. Giruri şi garanții primite
8028. Alte angajamente primite

803. Alte conturi în afara bilanțului

8031. Imobilizări corporale luate cu chirie
8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034. Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare
8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037. Efecte scontate neajunse la scadență

8038. Alte valori în afară bilanțului
8039. Stocuri de natura obiectelor de inventar

804. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

8045. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

89. BILANȚ

891. Bilanț de deschidere

892. Bilanț de închidere

Planul de conturi general

- O.M.F.P. NR. 94 / 2001 -

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL ŞI REZERVE

101. Capital[4)]

1011. Capital subscris nevărsat

1012. Capital subscris vărsat

1015. Patrimoniul regiei

1016. Patrimoniul public

104. Prime de capital

1041. Prime de emisiune

1042. Prime de fuziune

1043. Prime de aport

1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni

105. Rezerve din reevaluare

1051. Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație

1058. Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative

106. Rezerve

1061. Rezerve legale

1062. Rezerve pentru acțiuni proprii

1063. Rezerve statutare sau contractuale

1068. Alte rezerve

107. Rezerve din conversie

11. REZULTATUL REPORTAT

117. Rezultatul reportat

1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea nerecuperată

1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29

1173. Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile

1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale

1175. Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare

12. REZULTATUL EXERCIȚIULUI

121. Profit şi pierdere

129. Repartizarea profitului

13. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII

131. Subvenții pentru investiții

15. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI

151. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

1511. Provizioane pentru litigii

[4)] În funcție de forma juridică a întreprinderii se va înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.

1512. Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea
1514. Provizioane pentru restructurare
1518. Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

16. ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE

161. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni

1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat
1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de bănci
1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat
1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni

162. Credite bancare pe termen lung

1621. Credite bancare pe termen lung
1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă
1623. Credite externe guvernamentale
1624. Credite bancare externe garantate de stat
1625. Credite bancare externe garantate de bănci
1626. Credite de la trezoreria statului
1627. Credite bancare interne garantate de stat

166. Datorii ce privesc imobilizările financiare

1661. Datorii către societăţile din cadrul grupului
1662. Datorii către societăţile care deţin interese de participare

167. Alte împrumuturi şi datorii asimilate

168. Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate

1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni
1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung
1685. Dobânzi aferente datoriilor către societăţile din cadrul grupului
1686. Dobânzi aferente datoriilor către societăţile care deţin interese de participare
1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate

169. Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201. Cheltuieli de constituire

203. Cheltuieli de dezvoltare

205. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare

2051. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare achiziţionate
2052. Brevete, licenţe şi alte drepturi şi valori similare obţinute cu resurse proprii

207. Fond comercial

2071. Fond comercial
2075. Fond comercial negativ

208. Alte imobilizări necorporale

21. IMOBILIZĂRI CORPORALE

211. Terenuri şi amenajări de terenuri

2111. Terenuri
2112. Amenajări de terenuri

212. Construcţii

213. Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii

2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)
2132. Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
2133. Mijloace de transport
2134. Animale şi plantaţii

214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale

23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS

231. Imobilizări corporale în curs

2311. Amenajări de terenuri şi construcţii
2312. Instalaţii tehnice şi maşini
2313. Alte imobilizări corporale

232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale

2321. Avansuri acordate pentru terenuri şi construcţii
2322. Avansuri acordate pentru instalaţii tehnice şi maşini
2323. Avansuri acordate pentru alte imobilizări corporale

233. Imobilizări necorporale în curs

234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261. Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului

262. Titluri de participare deţinute la societăţi din afara grupului

263. Imobilizări financiare sub formă de interese de participare

2633. Titluri de participare deţinute în întreprinderi asociate din cadrul grupului
2634. Titluri de participare deţinute în întreprinderi asociate din afara grupului
2635. Titluri de participare strategice în cadrul grupului
2636. Titluri de participare strategice în afara grupului

264. Titluri puse în echivalenţă

265. Alte titluri imobilizate

267. Creanţe imobilizate

2671. Sume datorate de filiale
2672. Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale
2673. Împrumuturi acordate pe termen lung
2674. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
2675. Creanţe legate de interesele de participare
2676. Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare
2677. Acţiuni proprii - active imobilizate[5)]
2678. Alte creanţe imobilizate
2679. Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate

269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

2691. Vărsăminte de efectuat referitoare la titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului

---

[5)] Sunt reflectate acţiunile proprii clasificate în active imobilizate în funcţie de intenţia cu privire la durata de deţinere de peste un an, stabilită cu ocazia achiziţiei sau reclasării.

2692. Vărsăminte de efectuat referitoare la interesele de participare
2698. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare

28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

280. Amortizări privind imobilizările necorporale

2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și altor drepturi și valori similare
2807. Amortizarea fondului comercial
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale

281. Amortizări privind imobilizările corporale

2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri
2812. Amortizarea construcțiilor
2813. Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale

29. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR

290. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale

2903. Provizioane pentru cheltuielile de dezvoltare
2905. Provizioane pentru concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare
2907. Provizioane pentru fondul comercial
2908. Provizioane pentru alte imobilizări necorporale

291. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale

2911. Provizioane pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri
2912. Provizioane pentru deprecierea construcțiilor
2913. Provizioane pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor
2914. Provizioane pentru deprecierea altor imobilizări corporale

293. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs

2931. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs
2933. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs

296. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

2961. Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deținute la filiale din cadrul grupului
2962. Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deținute la societăți din afara grupului
2963. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare sub formă de interese de participare
2964. Provizioane pentru deprecierea altor titluri imobilizate.
2965. Provizioane pentru deprecierea sumelor datorate de filiale
2966. Provizioane pentru deprecierea împrumuturilor acordate pe termen lung
2967. Provizioane pentru deprecierea creanțelor legate de interesele de participare
2968. Provizioane pentru deprecierea acțiunilor proprii - active imobilizate
2969. Provizioane pentru deprecierea altor creanțe imobilizate

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

30. STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE
- **301. Materii prime**
- **302. Materiale consumabile**
  - 3021. Materiale auxiliare
  - 3022. Combustibili
  - 3023. Materiale pentru ambalat
  - 3024. Piese de schimb
  - 3025. Semințe şi materiale de plantat
  - 3026. Furaje
  - 3028. Alte materiale consumabile
- **303. Materiale de natura obiectelor de inventar**
- **308. Diferențe de preț la materii prime şi materiale**

33. PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE
- **331. Produse în curs de execuție**
- **332. Lucrări şi servicii în curs de execuție**

34. PRODUSE
- **341. Semifabricate**
- **345. Produse finite**
- **346. Produse reziduale**
- **348. Diferențe de preț la produse**
  - 3481. Diferențe de preț la semifabricate
  - 3485. Diferențe de preț la produse finite
  - 3486. Diferențe de preț la produse reziduale

35. STOCURI AFLATE LA TERȚI
- **351. Materii şi materiale aflate la terți**
- **354. Produse aflate la terți**
  - 3541. Semifabricate aflate la terți
  - 3545. Produse finite aflate la terți
  - 3546. Produse reziduale aflate la terți
- **356. Animale aflate la terți**
- **357. Mărfuri aflate la terți**
- **358. Ambalaje aflate la terți**

36. ANIMALE
- **361. Animale şi păsări**
- **368. Diferențe de preț la animale şi păsări**

37. MĂRFURI
- **371. Mărfuri**
- **378. Diferențe de preț la mărfuri**

38. AMBALAJE
- **381. Ambalaje**
- **388. Diferențe de preț la ambalaje**

39. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
- **391. Provizioane pentru deprecierea materiilor prime**
- **392. Provizioane pentru deprecierea materialelor**

3921. Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
3922. Provizioane pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar

393. Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție

394. Provizioane pentru deprecierea produselor

3941. Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor
3945. Provizioane pentru deprecierea produselor finite
3946. Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale

395. Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți

3951. Provizioane pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți
3952. Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
3953. Provizioane pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
3954. Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
3956. Provizioane pentru deprecierea animalelor aflate la terți
3957. Provizioane pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți
3958. Provizioane pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți

396. Provizioane pentru deprecierea animalelor

397. Provizioane pentru deprecierea mărfurilor

398. Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI

40. FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE

401. Furnizori

403. Efecte de plătit

404. Furnizori de imobilizări

405. Efecte de plătit pentru imobilizări

408. Furnizori - facturi nesosite

409. Furnizori - debitori

4091. Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
4092. Furnizori-debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări

41. CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE

411. Clienți

4111. Clienți
4118. Clienți incerți sau în litigiu

413. Efecte de primit de la clienți

418. Clienți - facturi de întocmit

419. Clienți - creditori

42. PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE

421. Personal - salarii datorate

423. Personal - ajutoare materiale datorate

424. Participarea personalului la profit

425. Avansuri acordate personalului

426. Drepturi de personal neridicate

427. Rețineri din salarii datorate terților

428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul

4281. Alte datorii în legătură cu personalul
4282. Alte creanțe în legătură cu personalul

43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE
431. Asigurări sociale
4311. Contribuția unității la asigurările sociale
4312. Contribuția personalului pentru pensia suplimentară
4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate
437. Ajutor de şomaj
4371. Contribuția unității la fondul de şomaj
4372. Contribuția personalului la fondul de şomaj
438. Alte datorii şi creanțe sociale
4381. Alte datorii sociale
4382. Alte creanțe sociale
44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
441. Impozitul pe profit
4411. Impozitul pe profit curent
4412. Impozitul pe profit amânat
442. Taxa pe valoarea adăugată
4423. TVA de plată
4424. TVA de recuperat
4426. TVA deductibilă
4427. TVA colectată
4428. TVA neexigibilă
444. Impozitul pe salarii
445. Subvenții
446. Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447. Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate
448. Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului
4481. Alte datorii față de bugetul statului
4482. Alte creanțe privind bugetul statului
45. GRUP ŞI ASOCIAȚI
451. Decontări în cadrul grupului
4511. Decontări în cadrul grupului
4518. Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
452. Decontări privind interesele de participare
4521. Decontări privind interesele de participare
4528. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
455. Sume datorate asociaților
4551. Asociați - conturi curente
4558. Asociați - dobânzi la conturi curente
456. Decontări cu asociații privind capitalul
457. Dividende de plată
458. Decontări din operații în participație
4581. Decontări din operații în participație - pasiv
4582. Decontări din operații în participație - activ
46. DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461. Debitori diverşi

462. Creditori diverşi

47. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE

471. Cheltuieli înregistrate în avans

472. Venituri înregistrate în avans

473. Decontări din operaţii în curs de clarificare

48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII

481. Decontări între unitate şi subunităţi

482. Decontări între subunităţi

49. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR

491. Provizioane pentru deprecierea creanţelor - clienţi

495. Provizioane pentru deprecierea creanţelor - decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii

4951. Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra societăţilor din cadrul grupului

4952. Provizioane pentru deprecierea creanţelor referitoare la interesele de participare

4953. Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra asociaţilor

496. Provizioane pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50. INVESTIŢII FINANCIARE PE TERMEN SCURT

501. Investiţii financiare pe termen scurt la societăţi din cadrul grupului

502. Acţiuni proprii

503. Acţiuni

5031. Acţiuni cotate

5032. Acţiuni necotate

505. Obligaţiuni emise şi răscumpărate

506. Obligaţiuni

5061. Obligaţiuni cotate

5062. Obligaţiuni necotate

508. Alte investiţii financiare pe termen scurt şi creanţe asimilate

5081. Alte titluri de plasament

5088. Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament

509. Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt

5091. Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt la societăţi din cadrul grupului

5098. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii financiare pe termen scurt

51. CONTURI LA BĂNCI

511. Valori de încasat

5112. Cecuri de încasat

5113. Efecte de încasat

5114. Efecte remise spre scontare

512. Conturi curente la bănci

5121. Conturi la bănci în lei

5124. Conturi la bănci în valută

5125. Sume în curs de decontare

518. Dobânzi
5186. Dobânzi de plătit
5187. Dobânzi de încasat
519. Credite bancare pe termen scurt
5191. Credite bancare pe termen scurt
5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
5193. Credite externe guvernamentale
5194. Credite externe garantate de stat
5195. Credite externe garantate de bănci
5196. Credite de la trezoreria statului
5197. Credite interne garantate de stat
5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53. CASA
531. Casa
5311. Casa în lei
5314. Casa în valută
532. Alte valori
5321. Timbre fiscale şi poştale
5322. Bilete de tratament şi odihnă
5323. Tichete şi bilete de călătorie
5328. Alte valori

54. ACREDITIVE
541. Acreditive
5411. Acreditive în lei
5412. Acreditive în valută
542. Avansuri de trezorerie

58. VIRAMENTE INTERNE
581. Viramente interne

59. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
591. Provizioane pentru deprecierea investițiilor financiare la societăți din cadrul grupului
592. Provizioane pentru deprecierea acțiunilor proprii
593. Provizioane pentru deprecierea acțiunilor
595. Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor emise şi răscumpărate
596. Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor
598. Provizioane pentru deprecierea altor investiții financiare şi creanțe asimilate

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
601. Cheltuieli cu materiile prime
602. Cheltuieli cu materialele consumabile
6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022. Cheltuieli privind combustibilul
6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
6025. Cheltuieli privind semințele şi materialele de plantat

6026. Cheltuieli privind furajele
6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile

603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604. Cheltuieli privind materialele nestocate
605. Cheltuieli privind energia şi apa
606. Cheltuieli privind animalele şi păsările
607. Cheltuieli privind mărfurile
608. Cheltuieli privind ambalajele

61. CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI

611. Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile
612. Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
613. Cheltuieli cu primele de asigurare
614. Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI

621. Cheltuieli cu colaboratorii
622. Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623. Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624. Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
625. Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626. Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE

635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

64. CHELTUIELI CU PERSONALUL

641. Cheltuieli cu salariile personalului
645. Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451. Contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452. Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6453. Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6458. Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

654. Pierderi din creanţe şi debitori diverşi
658. Alte cheltuieli de exploatare
6581. Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6582. Donaţii şi subvenţii acordate
6583. Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital
6588. Alte cheltuieli de exploatare

66. CHELTUIELI FINANCIARE

663. Pierderi din creanţe legate de participaţii
664. Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate
6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642. Pierderi privind investiţiile financiare pe termen scurt cedate
665. Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666. Cheltuieli privind dobânzile

667. Cheltuieli privind sconturile acordate
668. Alte cheltuieli financiare
67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE
671. Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare
68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTAREA LA INFLAȚIE
681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele
6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli
6813. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor
6814. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
686. Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele
6863. Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare
6864. Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
6868. Chéltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor
688. Cheltuieli din ajustarea la inflație
69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE
691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
6911. Cheltuieli cu impozitul pe profit curent
6912. Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat
698. Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus[6)]

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

70. CIFRA DE AFACERI
701. Venituri din vânzarea produselor finite
702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
704. Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705. Venituri din studii şi cercetări
706. Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii
707. Venituri din vânzarea mărfurilor
708. Venituri din activități diverse
71. VARIAȚIA STOCURILOR
711. Variația stocurilor
72. VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI
721. Venituri din producția de imobilizări necorporale
722. Venituri din producția de imobilizări corporale
74. VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE
741. Venituri din subvenții de exploatare

[6)] Se utilizează conform reglementărilor legale.

7411. Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri
7412. Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile
7413. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli din afară
7414. Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului
7415. Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţia socială
7416. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417. Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri
7418. Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată

75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754. Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi

758. Alte venituri din exploatare

7581. Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi
7582. Venituri din donaţii şi subvenţii primite
7583. Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital
7584. Venituri din subvenţii pentru investiţii
7588. Alte venituri din exploatare

76. VENITURI FINANCIARE

761. Venituri din imobilizări financiare

7611. Venituri din titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului
7612. Venituri din titluri de participare deţinute la societăţi din afara grupului
7613. Venituri din titluri de participare deţinute în întreprinderi asociate din cadrul grupului
7614. Venituri din titluri de participare deţinute în întreprinderi asociate din afara grupului
7615. Venituri din titluri de participare strategice în cadrul grupului
7616. Venituri din titluri de participare strategice în afara grupului
7617. Venituri din alte imobilizări financiare

762. Venituri din investiţii financiare pe termen scurt

763. Venituri din creanţe imobilizate

764. Venituri din investiţii financiare cedate

7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
7642. Câştiguri din investiţii financiare pe termen scurt cedate

765. Venituri din diferenţe de curs valutar

766. Venituri din dobânzi

767. Venituri din sconturi obţinute

768. Alte venituri financiare

77. VENITURI EXTRAORDINARE

771. Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare

78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTAREA LA INFLAŢIE

781. Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare

7812. Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7813. Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7814. Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
7815. Venituri din fondul comercial negativ

786. Venituri financiare din provizioane

7863. Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
7864. Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

788. Venituri din ajustarea la inflație

79. VENITURI DIN IMPOZITUL PE PROFIT AMÂNAT

791. Venituri din impozitul pe profit amânat

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI

801. Angajamente acordate

8011. Giruri şi garanții acordate
8018. Alte angajamente acordate

802. Angajamente primite

8021. Giruri şi garanții primite
8028. Alte angajamente primite

803. Alte conturi în afara bilanțului

8031. Mijloace fixe luate cu chirie
8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034. Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare
8035. Debitori din amenzi şi penalități pretinse
8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037. Efecte scontate neajunse la scadență
8038. Alte valori în afara bilantului

89. BILANȚ

891. Bilanț de deschidere
892. Bilanț de închidere

CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE

90. DECONTĂRI INTERNE

901. Decontări interne privind cheltuielile
902. Decontări interne privind producția obținută
903. Decontări interne privind diferențele de preț

92. CONTURI DE CALCULAȚIE

921. Cheltuielile activității de bază
922. Cheltuielile activităților auxiliare
923. Cheltuieli indirecte de producție
924. Cheltuieli generale de administrație
925. Cheltuieli de desfacere

93. COSTUL PRODUCȚIEI

931. Costul producției obținute
933. Costul producției în curs de execuție

Planul de conturi pentru persoanele juridice fără scop lucrativ

Simbol Cont				
Clasa	Grupa	Sintetic		Analitic
		gr. I	gr. II	gr. I
1	2	3	4	5
1				APORTURI, REZERVE ŞI FONDURI
	10			APORTURI ŞI REZERVE
		102		Aporturi
		105		Diferenţe din reevaluare (*1)
		106		Rezerve (*1)
			1061	Rezerve legale
			1063	Rezerve statutare
			1068	Alte rezerve
		107		Rezultatul reportat
			1070	Rezultatul reportat al activităţilor fără scop lucrativ
			1071.01	Rezultatul reportat al activităţilor fără scop lucrativ
			1071.02	Rezultatul reportat al activităţilor cu destinaţie specială
			1072	Rezultatul reportat al activităţilor economice
	11			FONDURI (*1)
		110		Fondul imobilizărilor corporale privind activităţile fără scop lucrativ
		111		Fondul imobilizărilor necorporale privind activităţile fără scop lucrativ
		112		Fondul de participare la rezultatul activităţilor economice
		113		Fondul social al membrilor Caselor de Ajutor Reciproc (C.A.R.)
		118		Alte fonduri
	12			REZULTATUL NET AL EXERCIŢIULUI
		120		Rezultatul exerciţiului
		1201		Rezultatul activităţilor fără scop lucrativ
			1201.01	Rezultatul activităţilor fără scop lucrativ
			1201.02	Rezultatul activităţilor cu destinaţie specială

		1202	Rezultatul activităţilor economice
	129		Repartizarea rezultatului net al exerciţiului
		1291	Repartizarea rezultatului activităţilor fără scop lucrativ
		1291.01	Repartizarea rezultatului activităţilor fără scop lucrativ
		1292	Repartizarea rezultatului activităţilor economice
13			SUBVENŢII PENTRU INVESTIŢII
	131		Subvenţii pentru investiţii
14			Provizioane reglementate (*1)
	141		Provizioane reglementate
15			Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli (*1)
	151		Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
		1511	Provizioane pentru litigii
		1512	Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
		1513	Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii
		1514	Provizioane pentru pierderi din schimb valutar
		1518	Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
16			ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
	161		Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni (*1)
	162		Credite bancare pe termen lung şi mediu
		1621	Credite bancare pe termen lung şi mediu
		1622	Credite bancare pe termen lung şi mediu, nerambursate la scadenţă
		1623	Credite externe guvernamentale
		1624	Credite externe garantate de stat
		1625	Credite externe garantate de bănci
		1626	Credite de la trezoreria statului
	166		Datorii legate de participaţii
	167		Alte împrumuturi şi datorii asimilate
	168		Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
		1681	Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni (*1)
		1682	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu
		1686	Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii
		1687	Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
	169		Prime privind rambursarea obligaţiunilor (*1)

2			CONTURI DE IMOBILIZĂRI
	20		IMOBILIZĂRI NECORPORALE
		201	Cheltuieli de constituire
		2011	Cheltuieli de constituire privind activităţile fără scop lucrativ
		2012	Cheltuieli de constituire privind activităţile economice
		203	Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare
		2031	Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare privind activităţile fără scop lucrativ
		2032	Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare privind activităţile economice
		205	Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare
		2051	Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare privind activităţile fără scop lucrativ
		2052	Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare privind activităţile economice
		207	Fond comercial
		208	Alte imobilizări necorporale
		2081	Alte imobilizări necorporale privind activităţile fără scop lucrativ
		2082	Alte imobilizări necorporale privind activităţile economice
21			IMOBILIZĂRI CORPORALE
	211		Terenuri
		2111	Terenuri pentru activităţile fără scop lucrativ
		2111.01	Terenuri pentru activităţile fără scop lucrativ
		2111.02	Amenajări de terenuri pentru activităţile fără scop lucrativ
		2112	Terenuri pentru activităţile economice
		2112.01	Terenuri pentru activităţile economice
		2112.02	Amenajări de terenuri pentru activităţile economice
	212		Mijloace fixe
		2121	Mijloace fixe pentru activităţile fără scop lucrativ
		2121.01	Clădiri pentru activităţile fără scop lucrativ
		2121.02	Construcţii speciale pentru activităţile fără scop lucrativ
		2121.03	Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru pentru activităţile fără scop lucrativ
		2121.04	Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare pentru activităţile fără scop lucrativ
		2121.05	Mijloace de transport pentru activităţile fără scop lucrativ

	2121.06	Animale şi plantaţii pentru activităţile fără scop lucrativ
	2121.07	Unelte, dispozitive, instrumente, mobilier şi aparatură birotică pentru activităţile fără scop lucrativ
	2121.08	Active corporale mobile neregăsite în capitolele anterioare pentru activităţile fără scop lucrativ
2122		Mijloace fixe pentru activităţile economice
	2122.01	Clădiri pentru activităţile economice
	2122.02	Construcţii speciale pentru activităţile economice
	2122.03	Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru pentru activităţile economice
	2122.04	Aparate şi instalaţii de măsurate, control şi reglare pentru activităţile economice
	2122.05	Mijloace de transport pentru activităţile economice
	2122.06	Animale şi plantaţii pentru activităţile economice
	2122.07	Unelte, dispozitive, instrumente, mobilier şi aparatură birotică pentru activităţile economice
	2122.08	Active corporale mobile neregăsite în capitolele anterioare pentru activităţile economice
23		IMOBILIZĂRI ÎN CURS
230		Imobilizări necorporale în curs
	2301	Imobilizări necorporale în curs pentru activităţile fără scop lucrativ
	2302	Imobilizări necorporale în curs privind activităţile economice
231		Imobilizări corporale în curs
	2311	Imobilizări corporale în curs pentru activităţile fără scop lucrativ
	2312	Imobilizări corporale în curs privind activităţile economice
26		IMOBILIZĂRI FINANCIARE
261		Titluri de participare
263		Alte titluri imobilizate
267		Creanţe imobilizate
	2671	Creanţe legate de participaţii
	2672	Împrumuturi acordate pe termen lung
	2677	Alte creanţe imobilizate
	2678	Dobânzi aferente creanţelor imobilizate
269		Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

28		Amortizări privind imobilizările (*1)
	280	Amortizări privind imobilizările necorporale
	2801	Amortizarea cheltuielilor de constituire
	2803	Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare
	2805	Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare
	2807	Amortizarea fondului comercial
	2808	Amortizarea altor imobilizări necorporale
	281	Amortizări privind imobilizările corporale
	2810	Amortizarea terenurilor
	2810.02	Amortizarea amenajărilor de terenuri pentru activitățile economice
	2812	Amortizarea mijloacelor fixe pentru activitățile economice
	2812.01	Amortizarea clădirilor pentru activitățile economice
	2812.02	Amortizarea construcțiilor speciale pentru activitățile economice
	2812.03	Amortizarea maşinilor, utilajelor şi instalațiilor de lucru pentru activitățile economice
	2812.04	Amortizarea aparatelor şi instalațiilor de măsurare, control şi reglare pentru activitățile economice
	2812.05	Amortizarea mijloacelor de transport pentru activitățile economice
	2812.06	Amortizarea animalelor şi plantațiilor pentru activitățile economice
	2812.07	Amortizarea uneltelor, dispozitivelor, instrumentelor, mobilierului şi aparaturii birotice pentru activitățile economice
	2812.08	Amortizarea activelor corporale neregăsite în capitolele anterioare pentru activitățile economice
29		PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR (*1)
	290	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
	291	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
	291	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
	296	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

3			CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE
	30		STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE
		300	Materii prime
		301	Materiale consumabile
			3011 Materiale auxiliare
			3012 Combustibili
			3013 Materiale pentru ambalat
			3014 Piese de schimb
			3015 Semințe şi materiale de plantat
			3016 Furaje
			3018 Alte materiale consumabile
		308	Diferențe de preț la materii prime şi materiale
	32		OBIECTE DE INVENTAR
		321	Obiecte de inventar
		322	Uzura obiectelor de inventar
		323	Baracamente şi amenajări provizorii
		328	Diferențe de preț la obiecte de inventar
	33		PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE
		331	Produse în curs de execuție
		332	Lucrări şi servicii în curs de execuție
	34		PRODUSE
		341	Semifabricate
		345	Produse finite
		346	Produse reziduale
		348	Diferențe de preț la produse
	35		STOCURI AFLATE LA TERȚI
		351	Materii şi materiale aflate la terți
		352	Obiecte de inventar la terți
		354	Produse aflate la terți
		356	Animale aflate la terți
		357	Mărfuri în custodie sau consignație la terți
		358	Ambalaje aflate la terți
	36		ANIMALE
		361	Animale şi păsări
		368	Diferențe de preț la animale şi păsări
	37		MĂRFURI
		371	Mărfuri
		378	Diferențe de preț la mărfuri
	38		AMBALAJE
		381	Ambalaje

	388	Diferențe de preț la ambalaje
39		PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE (*1)
	390	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
	391	Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
	392	Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar
	393	Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție
	394	Provizioane pentru deprecierea produselor
	395	Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
	396	Provizioane pentru deprecierea animalelor
	397	Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
	398	Provizioane pentru deprecierea ambalajelor
4		CONTURI DE TERȚI
40		FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
	401	Furnizori
	403	Efecte de plătit
	404	Furnizori de imobilizări
	405	Efecte de plătit pentru imobilizări
	408	Furnizori – facturi nesosite
	409	Furnizori – debitori
41		CLIENȚI ŞI CONTURI ASIMILATE
	411	Clienți
	413	Efecte de primit
	416	Clienți incerți
	418	Clienți– facturi de întocmit
	419	Clienți – creditori
42		Personal şi conturi asimilate
	421	Personal – remunerații datorate
	423	Personal – ajutoare materiale datorate
	424	Participarea personalului la rezultatul activităților economice
	425	Avansuri acordate personalului
	426	Drepturi de personal neridicate
	427	Rețineri din remunerații datorate terților
	428	Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul
	4281	Alte datorii în legătură cu personalul
	4282	Alte creanțe în legătură cu personalul

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE
431 Asigurări sociale
4311 Contribuția unității la asigurările sociale
1312 Contribuția personalului pentru pensia suplimentară
437 Ajutor şomaj
4371 Contribuția unității la fondul de şomaj
4372 Contribuția personalului la fondul de şomaj
438 Alte datorii şi creanțe sociale
4381 Alte datorii sociale
4382 Alte creanțe sociale

44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
441 Impozitul pe rezultatul brut al activităților economice
442 Taxa pe valoarea adăugată
4423 Taxa pe valoarea adăugată de plată
4424 Taxa pe valoarea adăugată de recuperat
4426 Taxa pe valoarea adăugată colectată
4428 Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă
444 Impozitul pe salarii
445 Subvenții
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447 Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate
448 Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului
4481 Alte datorii față de bugetul statului
4482 Alte creanțe privind bugetul statului
4483 Datorii față de stat
4484 Creanțe în legătură cu statul

45 GRUP ŞI ASOCIAȚI
451 Decontări în cadrul grupului
4511 Decontări în cadrul grupului
4518 Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
458 Decontări din operații în participație
4581 Decontări din operații în participație – activ
4582 Decontări din operații în participare – pasiv

46 Debitori şi creditori diverşi
461 Debitori diverşi
462 Creditori diverşi

47 CONTURI DE REGULARIZĂRI ŞI ASIMILATE
471 Cheltuieli înregistrate în avans

	472		Venituri înregistrate în avans
	473		Decontări din operaţii în curs de clarificare
	476		Diferenţe de conversie – activ
	477		Diferenţe de conversie – pasiv
48			DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII
	481		Decontări între unitate şi subunităţi
	482		Decontări între subunităţi
	489		Decontări între activitatea fără scop lucrativ şi activităţile economice (*1)
49			PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR (*1)
	491		Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi
	495		Provizioane pentru deprecierea creanţelor– decontări în cadrul grupului sau unităţii
	496		Provizioane pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi
5			Conturi de trezorerie
50			TITLURI DE PLASAMENT
	503		Acţiuni
	505		Obligaţiuni emise şi răscumpărate (*1)
	506		Obligaţiuni
	508		Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate
		5081	Alte titluri de plasament
		5088	Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament
	509		Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament
51			CONTURI LA BĂNCI
	511		Valori de încasat
		5112	Cecuri de încasat
		5113	Efecte de încasat
		5114	Efecte remise spre scontare
	512		Conturi curente la bănci
		5121	Conturi la bănci în lei
		5124	Conturi la bănci în devize
			5124.01 Disponibil în devize privind activităţile fără scop lucrativ
			5124.02 Disponibil în devize privind activităţile economice
		5125	Sume în curs de decontare
		5126	Carnete de cecuri cu limită de sumă
	513		Disponibil cu destinaţie specială (*1)
		5131	Disponibil cu destinaţie specială din aplicarea timbrului literar, cinematografic, teatral, muzical, folcloric şi al artelor plastice

		5131.01	Disponibil cu destinație specială din aplicarea timbrului literar
		5131.02	Disponibil cu destinație specială din aplicarea timbrului cinematografic
		5131.03	Disponibil cu destinație specială din aplicarea timbrului teatral
		5131.04	Disponibil cu destinație specială din aplicarea timbrului muzical
		5131.05	Disponibil cu destinație specială din aplicarea timbrului folcloric
		5131.06	Disponibil cu destinație specială din aplicarea timbrului artelor plastice
	518		Dobânzi
		5186	Dobânzi de plătit
		5187	Dobânzi de încasat
	519		Credite bancare pe termen scurt
		5191	Credite bancare pe termen scurt
		5192	Credite bancare pe termen scurt nerambursabile la scadență
		5193	Credite externe guvernamentale
		5194	Credite externe garantate de stat
		5195	Credite externe garantate de bănci
		5196	Credite de la trezoreria statului
		5198	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
53			CASA
	531		Casa
		5311	Casa în lei
		5314	Casa în devize
			5314.01 Casa în devize privind activitățile fără scop lucrativ
			5314.02 Casa în devize privind activitățile economice
	532		Alte valori
		5321	Timbre fiscale şi poştale
		5322	Bilete de tratament şi odihnă
		5323	Tichete şi bilete de călătorie
		5328	Alte valori
54			ACREDITIVE
	541		Acreditive
		5411	Acreditive în lei
		5412	Acreditive în devize
			5412.01 Acreditive în devize privind activitățile fără scop lucrativ
			5412.02 Acreditive în devize privind activitățile economice

	542	Avansuri de trezorerie
58		VIRAMENTE INTERNE
	581	Viramente interne
59		PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE (*1)
	590	Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament
6		Conturi de cheltuieli (*2)
60		CHELTUIELI CU MATERII PRIME, MATERIALE ŞI MĂRFURI
	600	Cheltuieli cu materiile prime
	601	Cheltuieli cu materiale consumabile
	6011	Cheltuieli cu materiale auxiliare
	6012	Cheltuieli privind combustibilii
	6013	Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
	6014	Cheltuielile privind piesele de schimb
	6015	Cheltuieli privind semințele şi materialele de plantat
	6016	Cheltuieli privind furajele
	6018	Cheltuieli privind alte materiale consumabile
	602	Cheltuieli privind obiectele de inventar
	603	Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii
	604	Cheltuieli privind materialele nestocate
	605	Cheltuieli privind energia şi apa
	606	Cheltuieli cu animalele şi păsările
	607	Cheltuieli privind mărfurile
	608	Cheltuieli privind ambalajele
61		CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI
	611	Cheltuieli de întreținere şi reparații
	612	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile
	613	Cheltuieli cu primele de asigurare
	614	Cheltuieli cu studiile şi cercetările
62		Cheltuieli cu alte servicii executate de terți
	621	Cheltuieli cu colaboratorii
	622	Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
	623	Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
	624	Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal
	625	Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
	626	Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații

627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63 Cheltuielile cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate
635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL
641 Cheltuieli cu remuneraţiile personalului
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451 Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452 Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65 Alte cheltuieli de exploatare
651 Cheltuieli cu imobilizările corporale privind activităţile fără scop lucrativ
652 Cheltuieli cu imobilizările necorporale privind activităţile fără scop lucrativ
654 Pierderi din creanţe
655 Contribuţii şi cotizaţii datorate de persoana juridică fără scop lucrativ
6551 Contribuţii şi cotizaţii la organisme din ţară
6552 Contribuţii şi cotizaţii la organisme internaţionale
656 Cheltuieli privind cote-părţi datorate potrivit statutului
657 Ajutoare şi împrumuturi nerambursabile din surse externe transferate altor persoane juridice fără scop lucrativ
658 Alte cheltuieli de exploatare

66 CHELTUIELI FINANCIARE
663 Pierderi din creanţe legate de participaţii
664 Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare

67 Cheltuieli excepţionale
671 Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune
6711 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi

	6712	Donații și subvenții acordate
	6714	Pierderi din debitori diverși
	6718	Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune
672		Cheltuieli privind operațiile de capital
	6721	Cheltuieli privind activele cedate
	6728	Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital
68		Cheltuieli cu amortizările și provizioanele (*1)
681		Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele
	6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
	6812	Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli
	6813	Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante
686		Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele
	6862	Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli
	6863	Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecieri
	6868	Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor
687		Cheltuieli excepționale privind amortizările și previzioanele
	6871	Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor
	6872	Cheltuieli excepționale privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli
	6873	Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru deprecieri
	6874	Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate
69		Cheltuieli cu impozitul pe rezultatul brutal al activităților economice
691		Cheltuieli cu impozitul pe rezultatul brut al activităților economice
7		CONTURI DE VENITURI
70		VENITURI DIN VÂNZĂRI DE PRODUSE, MĂRFURI, SERVICII PRESTATE ȘI DIN ALTE ACTIVITĂȚI
701		Venituri din vânzarea produselor finite

	702	Venituri din vânzarea semifabricatelor
	703	Venituri din vânzarea produselor reziduale
	704	Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
	705	Venituri din studii şi cercetări
	705	Venituri din studii şi cercetări
	706	Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor
	708	Venituri din activităţi diverse
71		VENITURI DIN PRODUCŢIA STOCATĂ
	711	Venituri din producţia stocată
72		VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI
	721	Venituri din producţia de imobilizări necorporale
	722	Venituri din producţia de imobilizări corporale
73		VENITURI DIN ACTIVITĂŢILE FĂRĂ SCOP LUCRATIV
	731	Venituri din cotizaţiile membrilor şi contribuţiile băneşti sau în natură ale membrilor şi simpatizanţilor
	732	Venituri din donaţii
	733	Venituri din sponsorizări
	734	Venituri din dobânzile obţinute din plasarea disponibilităţilor rezultate din activităţile fără scop lucrativ
	735	Venituri din dividendele obţinute din plasarea disponibilităţilor rezultate din activităţile fără scop lucrativ
	736	Venituri din cote-părţi primite potrivit statutului
	737	Ajutoare şi împrumuturi nerambursabile din surse externe
	738	Subvenţii primite de la buget
	739	Alte venituri din activităţile fără scop lucrativ
	7391	Venituri din despăgubiri de asigurare – pagube
	7392	Venituri din diferenţe de curs valutar rezultate din activităţile fără scop lucrativ
	7393	Venituri din reclamă şi publicitate cu excepţia celor realizate prin unităţile specializate în acest domeniu
	7394	Venituri pentru care se datorează impozit pe spectacole
	7395	Venituri din valorificarea bunurilor aflate în patrimoniul persoanei juridice fără scop lucrativ

		7396	Venituri din taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare
		7399	Alte venituri din activitățile fără scop lucrativ
74			Venituri din subvenții de exploatare
	741		Venituri din subvenții de exploatare
75			ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
	754		Venituri din creanțe reactivate
	758		Alte venituri din exploatare
76			VENITURI FINANCIARE
	761		Venituri din participații
	762		Venituri din alte imobilizări financiare
	763		Venituri din creanțe imobilizate
	764		Venituri din titluri de plasament
	765		Venituri din diferențe de curs valutar
	766		Venituri din dobânzi
	767		Venituri din sconturi obținute
	768		Alte venituri financiare
77			VENITURI EXCEPȚIONALE
	771		Venituri excepționale din operații de gestiune
		7711	Venituri din despăgubiri şi penalități
		7718	Alte venituri excepționale din operații de gestiune
	772		Venituri din operații de capital
		7721	Venituri din cedarea activelor
		7727	Subvenții pentru investiții virate la venituri
		7728	Alte venituri excepționale din operații de capital
78			VENITURI DIN PROVIZIOANE (*1)
	781		Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
		7812	Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
		7813	Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
		7814	Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
	786		Venituri financiare din provizioane
		7862	Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
		7863	Venituri din provizioane pentru deprecieri
	787		Venituri excepționale din provizioane
		7872	Venituri excepționale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

		7873	Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri
		7874	Venituri excepţionale din provizioane reglementate
	79		VENITURI CU DESTINAŢIE SPECIALĂ (*1)
		791	Venituri cu destinaţie specială
		7911	Venituri cu destinaţie specială din aplicarea timbrului literar, cinematografic, teatral, muzical, folcloric şi al artelor plastice
		7911.01	Venituri cu destinaţie specială din aplicarea timbrului linear
		7911.02	Venituri cu destinaţie specială din aplicarea timbrului cinematografic
		7911.03	Venituri cu destinaţie specială din aplicarea timbrului teatral
		7911.04	Venituri cu destinaţie specială din aplicarea timbrului muzical
		7911.05	Venituri cu destinaţie specială din aplicarea timbrului folcloric
		7911.06	Venituri cu destinaţie specială din aplicarea timbrului artelor plastice
	8		Conturi speciale
		80	CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI
		801	Angajamente acordate
		8011	Giruri şi garanţii acordate
		8018	Alte angajamente acordate
		802	Angajamente primite
		8021	Giruri şi garanţii primite
		8028	Alte angajamente primite
		803	Alte conturi în afara bilanţului
		8031	Mijloace fixe luate cu chirie
		8032	Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
		8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie
		8034	Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare
		8035	Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse
		8036	Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
		8037	Efecte scontate neajunse la scadenţă
		8038	Alte valori în afara bilanţului
	809		Contrapartida

89		BILANȚ
	891	Bilanț de deschidere
	892	Bilanț de închidere
9		CONTURI DE GESTIUNE (*1)
90		DECONTĂRI INTERNE
	901	Decontări interne privind cheltuielile
	902	Decontări interne privind producția obținută
	903	Decontări interne privind diferențele de preț
92		CONTURI DE CALCULAȚIE
	921	Cheltuieli activități de bază
	922	Cheltuielile activităților auxiliare
	923	Cheltuieli indirecte de producție
	924	Cheltuieli generale de administrație
	925	Cheltuieli de desfacere
93		COSTUL PRODUCȚIEI
	931	Costul producției obținute
	933	Costul producției în curs de execuție

(*1) Se utilizează potrivit dispozițiilor legale.

(*2) Cheltuielile activităților fără scop lucrativ, cheltuielile activităților cu destinație specială şi cheltuielile activităților economice se evidențiază din punct de vedere contabil distinct (analitice distincte în cadrul conturilor din clasa 6)

JUDEȚUL _____ | | |
UNITATEA _____
ADRESA loc. _____, sector ____
str. _____, nr. _____
bl. _____, ap. _____, sc. _____
TELEFON _____ FAX _____
NUMĂR DIN REGISTRUL COMERȚULUI _____

FORMA DE PROPRIETATE _____ | | |
ACTIVITATEA PREPONDERENTĂ
(denumire clasă CAEN)
_____
COD CLASA CAEN _____ | | | | |
COD FISCAL/COD UNIC DE ÎNREGISTRARE _____ | | | | | | | | | | |

BILANȚ
la data de 31 decembrie 2002

Cod 10

- mii lei -

		Nr. rd.	Sold la:	
			începutul anului	sfârşitul anului
A		B	1	2
A.	**ACTIVE IMOBILIZATE**			
	I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE	01		
	II. IMOBILIZĂRI CORPORALE	02		
	III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE	03		
	ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04		
B.	**ACTIVE CIRCULANTE**			
	I. STOCURI	05		
	II. CREANȚE	06		
	III. INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN SCURT	07		
	IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI	08		
	ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09		
C.	**CHELTUIELI ÎN AVANS**	10		
D.	**DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN**	11		
E.	**ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE** (rd. 09 + 10 – 11 – 18)	12		
F.	**TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE** (rd. 04 + 12 – 17)	13		
G.	**DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN**	14		
H.	**PROVIZIOANE PENTRU RISCURI**	15		

Cod 10

- mii lei -

	A		Nr. rd.	Sold la: începutul anului	Sold la: sfârşitul anului
			B	1	2
	ŞI CHELTUIELI				
I.	**VENITURI ÎN AVANS** (rd. 17 + 18), din care:		16		
	- subvenţii pentru investiţii		17		
	- venituri înregistrate în avans		18		
J.	**CAPITAL ŞI REZERVE**				
	I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:		19		
	- capital subscris nevărsat		20		
	- capital subscris vărsat		21		
	- patrimoniul regiei		22		
	II. PRIME DE CAPITAL		23		
	III. REZERVE DIN REEVALUARE	**SOLD C**	24		
		SOLD D	25		
	IV. REZERVE		26		
	V. REZULTATUL REPORTAT	**SOLD C**	27		
		SOLD D	28		
	VI. REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR	**SOLD C**	29		
		SOLD D	30		
	Repartizarea profitului		31		
	CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 19 + 23 + 24 – 25 + 26 + 27 – 28 + 29 – 30 – 31)		32		
	Patrimoniul public		33		
	CAPITALURI – TOTAL (rd. 32 + 33)		34		

ADMINISTRATOR,

Numele şi prenumele_____

Semnătura_____

ÎNTOCMIT,

Numele şi prenumele_____

Semnătura_____

Ştampila unităţii

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE
la data de 31 decembrie 2002

Cod 20

- mii lei -

Denumirea indicatorilor			Nr. rd.	Exercițiul financiar	
				precedent	încheiat
A			B	1	2
1.	Cifra de afaceri netă (rd. 02 la 04)		01		
	Producția vândută		02		
	Venituri din vânzarea mărfurilor		03		
	Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete		04		
2.	Variația stocurilor	Sold C	05		
		Sold D	06		
3.	Producția imobilizată		07		
4.	Alte venituri din exploatare		08		
VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (rd. 01+05-06+07+08)			09		
5.	a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile		10		
	Alte cheltuieli materiale		11		
	b) Alte cheltuieli din afară (cu energie şi apă)		12		
	c) Cheltuieli privind mărfurile		13		
6.	Cheltuieli cu personalul (rd. 15+16), din care:		14		
	a) Salarii		15		
	b) Cheltuieli cu asigurările şi protecția socială		16		
7.	a) Amortizări şi provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale şi necorporale (rd. 18-19)		17		
	a.1) Cheltuieli		18		
	a.2) Venituri		19		
	b) Ajustarea valorii activelor circulante (rd. 21-22)		20		
	b.1) Cheltuieli		21		
	b.2) Venituri		22		
8.	Alte cheltuieli de exploatare (rd. 24 la 26)		23		
	8.1. Cheltuieli privind prestațiile externe		24		
	8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate		25		
	8.3. Cheltuieli cu despăgubiri, donații şi activele cedate		26		
	Ajustări privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli (rd. 28-29)		27		
	- Cheltuieli		28		
	- Venituri		29		
CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 10 la 14+17+20+23+27)			30		
REZULTATUL DIN EXPLOATARE: - *Profit* (rd. 09-30)			31		
	- *Pierdere* (rd. 30-09)		32		
9.	Venituri din interese de participare		33		
	- din care, în cadrul grupului		34		

Cod 20

- mii lei -

Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Exercițiul financiar	
			precedent	încheiat
A		B	1	2
10.	Venituri din alte investiții financiare și creanțe care fac parte din activele imobilizate	35		
	- din care, în cadrul grupului	36		
11.	Venituri din dobânzi	37		
	- din care, în cadrul grupului	38		
	Alte venituri financiare	39		
VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 33+35+37+39)		40		
12.	Ajustarea valorii imobilizărilor financiare și a investițiilor financiare deținute ca active circulante (rd. 42-43)	41		
	- Cheltuieli	42		
	- Venituri	43		
13.	Cheltuieli privind dobânzile	44		
	- din care, în cadrul grupului	45		
	Alte cheltuieli financiare	46		
CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 41+44+46)		47		
REZULTATUL FINANCIAR: - *Profit* (rd. 40-47)		48		
	- *Pierdere* (rd. 47-40)	49		
14.	**REZULTATUL CURENT:** - *Profit* (rd. 09+40-30-47)	50		
	- *Pierdere* (rd. 30+47-09-40)	51		
15.	Venituri excepționale	52		
16.	Cheltuieli excepționale	53		
17.	**REZULTATUL EXCEPȚIONAL:** - *Profit* (rd. 52-53)	54		
	- *Pierdere* (rd. 53-52)	55		
VENITURI TOTALE (rd. 09+40+52)		56		
CHELTUIELI TOTALE (rd. 30+47+53)		57		
18.	**REZULTATUL BRUT:** - *Profit* (rd. 56-57)	58		
	- *Pierdere* (rd. 57-56)	59		
19.	**IMPOZITUL PE PROFIT**	60		
20.	**IMPOZITUL PE VENIT**	61		
21.	**REZULTATUL NET AL EXERCIȚIULUI FINANCIAR:** - *Profit* (rd. 58-60-61)	62		
	- *Pierdere* (rd. 59+60+61); (rd. 60+61-58)	63		

ADMINISTRATOR,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

Ștampila unității

ÎNTOCMIT,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

NOTE EXPLICATIVE
Date informative

Cod 30

- mii lei -

I. Date privind rezultatul înregistrat	**Nr. rd.**	**Nr. unităţi**	**Sume**
A	**B**	**1**	**2**
Unităţi care au înregistrat profit	01		
Unităţi care au înregistrat pierdere	02		

II. Date privind plăţile restante	**Nr. rd.**	**Total col. 2+3**	**Din care, pentru:**	
			activitatea curentă	**investiţii**
A	**B**	**1**	**2**	**3**
Plăţi restante - total (rd. 04+08+14 la 18+22), din care:	03			
Furnizori restanţi - total (rd. 05 la 07), din care:	04			
- peste 30 de zile	05			
- peste 90 de zile	06			
- peste 1 an	07			
Obligaţii restante faţă de bugetul asigurărilor sociale – total (rd. 09 la 13), din care:	08			
- contribuţii pentru asigurări sociale de stat datorate de angajatori, salariaţi şi alte persoane asimilate	09			
- contribuţii de la persoane juridice sau fizice care angajează personal salariat şi contribuţia persoanelor asigurate la fondul asigurărilor sociale de sănătate	10			
- contribuţia pentru pensia suplimentară	11			
- contribuţii de la persoane juridice sau fizice care utilizează munca salariată şi contribuţii pentru ajutorul de şomaj de la salariaţi	12			
- alte datorii sociale	13			
Obligaţii restante faţă de bugetele fondurilor speciale	14			
Obligaţii restante faţă de alţi creditori	15			
Impozite şi taxe neplătite la termenul stabilit la bugetul de stat	16			
Impozite şi taxe neplătite la termenul stabilit la bugetele locale	17			
Credite bancare nerambursate la scadenţă - total (rd. 19 la 21), din care:	18			
- restante după 30 de zile	19			
- restante după 90 de zile	20			
- restante după 1 an	21			
Dobânzi restante	22			

III. Număr mediu de salariaţi	**Nr. rd.**	**An precedent**	**An curent**
A	**B**	**1**	**2**
Număr mediu de salariaţi	23		

IV. Încadrarea persoanei juridice în funcţie de reglementările contabile aplicate	**Nr. rd.**	**Nr. unităţi**
A	**B**	**1**
Microîntreprinderi	24	
Celelalte persoane juridice	25	

ADMINISTRATOR,

Numele şi prenumele_____

Semnătura_____

Ştampila unităţii

ÎNTOCMIT,

Numele şi prenumele_____

Semnătura_____

Situația activelor imobilizate

Cod 40

- mii lei -

Valori brute						
Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Sold inițial	Creşteri	Reduceri		Sold final (col. 5 = 1+2-3)
				Total	Din care: dezmembrări şi casări	
A	B	1(1)	2(2)	3(3)	4(4)	5(5)
Imobilizări necorporale Cheltuieli de constituire şi cheltuieli de cercetare şi dezvoltare	01				X	
Alte imobilizări	02				X	
Imobilizări necorporale în curs	03				X	
TOTAL (rd. 01 la 03)	04				X	
Imobilizări corporale Terenuri	05				X	
Construcții	06					
Instalații tehnice şi maşini	07					
Alte instalații, utilaje şi mobilier	08					
Imobilizări corporale în curs	09				X	
TOTAL (rd. 05 la 09)	10					
Imobilizări financiare	11				X	
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 04+10+11)	12					

Amortizări					
Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Sold inițial	Amortizare în cursul anului	Amortizare aferentă imobilizărilor scoase din evidență	Amortizare la sfârşitul anului (col. 9 = 6+7-8)
A	B	6(1)	7(2)	8(3)	9(4)
Imobilizări necorporale Cheltuieli de constituire şi cheltuieli de cercetare şi dezvoltare	13				
Alte imobilizări	14				
TOTAL (rd. 13 + 14)	15				

Cod 40

- mii lei -

Imobilizări corporale Terenuri	16				
Construcţii	17				
Instalaţii tehnice şi maşini	18				
Alte instalaţii, utilaje şi mobilier	19				
TOTAL (rd. 16 la 19)	20				
AMORTIZĂRI – TOTAL **(rd. 15+20)**	21				

Provizioane pentru depreciere

Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Sold iniţial	Provizioane constituite în cursul anului	Provizioane reluate la venituri	Sold final (col. 13 = 10+11-12)
A	**B**	**10(1)**	**11(2)**	**12(3)**	**13(4)**
Imobilizări necorporale Cheltuieli de constituire şi cheltuieli de cercetare şi dezvoltare	22				
Alte imobilizări	23				
Imobilizări necorporale în curs	24				
TOTAL (rd. 22 la 24)	25				
Imobilizări corporale Terenuri	26				
Construcţii	27				
Instalaţii tehnice şi maşini	28				
Alte instalaţii, utilaje şi mobilier	29				
Imobilizări corporale în curs	30				
TOTAL (rd. 26 la 30)	31				
Imobilizări financiare	32				
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE - TOTAL **(rd. 25+31+32)**	33				

ADMINISTRATOR,

Numele şi prenumele_____
Semnătura_____

Ştampila unităţii

ÎNTOCMIT,

Numele şi prenumele_____
Semnătura_____

Repartizarea profitului

Cod 50

- mii lei-

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Realizat la 31.12.2002
A	B	1
REPARTIZĂRI DIN PROFIT: (rd. 02 la 08)	01	
- rezerve legale	02	
- acoperirea pierderilor contabile din anii precedenţi	03	
- alte rezerve constituite ca surse proprii de finanţare	04	
- alte repartizări prevăzute de lege	05	
- participarea salariaţilor la profit	06	
- vărsăminte la buget din profitul regiilor autonome	07	
- dividende de plătit – total (rd. 09 la 12+14) din care:	08	
- dividende cuvenite altor societăţi	09	
- dividende cuvenite APAPS	10	
- dividende cuvenite SIF	11	
- dividende cuvenite acţionarilor	12	
din care: - dividende utilizate pentru rambursarea creditelor în cazul societăţilor privatizate prin metoda MEBO	13	
- dividende cuvenite societăţilor cooperatiste	14	
PROFIT NEREPARTIZAT	15	

ADMINISTRATOR,

Numele şi prenumele_____

Semnătura_____

ÎNTOCMIT,

Numele şi prenumele_____

Semnătura_____

Ştampila unităţii

Situația stocurilor şi a producției în curs de execuție

Cod 60 - mii lei -

Elemente de stocuri	Nr. rd.	Sold la:	
		începutul anului	sfârşitul anului
A	B	1	2
Materii prime (ct. 300+/-308*)	01		
Materiale consumabile (ct. 301+/-308*)	02		
Obiecte de inventar şi baracamente (ct. 321-322+/-328*+323)	03		
Producție în curs de execuție (ct. 331+332)	04		
Semifabricate, produse finite, produse reziduale (ct. 341+345+346+/-348*)	05		
Stocuri aflate la terți (ct. 351+352+354+356+357+358)	06		
Animale (ct. 361+/-368*)	07		
Mărfuri şi ambalaje (ct. 371+/-378*-4428**+381+/-388*)	08		
TOTAL STOCURI (rd. 01 la 08)	09		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective

**) TVA neexigibilă aferentă mărfurilor în stoc (la unitățile care țin evidența mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA)

ADMINISTRATOR,

Numele şi prenumele _____

Semnătura _____

ÎNTOCMIT,

Numele şi prenumele _____

Semnătura _____

Ştampila unității

Situaţia creanţelor şi datoriilor

Cod 70

- mii lei -

Creanţe	Nr. rd.	Sold la sfârşitul anului (col. 2+3)	Termen de lichiditate a activului	
			sub 1 an	peste 1 an
A	B	1	2	3
Creanţe legate de participaţii (ct. 2671)	01			
Împrumuturi acordate pe termen lung (ct. 2672+2673)	02			
Alte creanţe imobilizate (ct. 2677+2678)	03			
I. CREANŢE DIN ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04			
Furnizori - debitori (ct. 409)	05			
Clienţi (ct. 4111***+411+413+ 416+418)	06			
Creanţe - personal şi asigurări sociale (ct. 425+4282+431*+437*+4382)	07			
Impozit pe profit (ct. 441*)	08			
Taxa pe valoarea adăugată (ct. 4424)	09			
Alte creanţe cu statul şi instituţii publice (ct. 4428*+444*+445+446*+ 447*+4482+4484+463)	10			
Decontări cu grupul şi alte creanţe (ct. 451*+456*)	11			
Decontări din operaţii în participaţie (ct. 4581)	12			
Debitori diverşi (ct. 461)	13			
II. CREANŢE DIN ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 13)	14			
III. CHELTUIELI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS (ct. 471)	15			
TOTAL CREANŢE (rd. 04+14+15)	16			

Datorii		Nr. rd.	Sold la sfârşitul anului (col. 2+3+4)	Termen de exigibilitate a pasivului		
				sub 1 an	1 - 5 ani	peste 5 ani
A		B	1	2	3	4
Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni (ct. 161+1681)		17				
Credite bancare pe termen lung şi mediu (ct. 1621+1623+1624+1625+1626+1627) total, din care:		18				
- interne - total, din care:		19				
- cu garanţia statului		20				
- externe - total, din care:	mii dolari SUA	21				
	mii lei	22				

Cod 70 **- mii lei -**

- cu garanţia statului	mii dolari SUA	23				
	mii lei	24				
Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadanţă (ct. 1622) total, din care:		25				
- interne - total, din care:		26				
- cu garanţia statului		27				
- externe - total, din care:	mii dolari SUA	28				
	mii lei	29				
- cu garanţia statului	mii dolari SUA	30				
	mii lei	31				
Credite bancare pe termen scurt (ct. 519+512**+5129***)		32				
Dobânzi (ct. 1682+1686+1687+5186) total, din care:		33				
- interne		34				
- externe	mii dolari SUA	35				
	mii lei	36				
Alte împrumuturi şi datorii financiare (ct. 166+167)		37				
TOTAL DATORII FINANCIARE ŞI ASIMILATE (rd. 17+18+25+32+33+37)		38				
Furnizori (ct. 401+403+404+405+408)		39				
Clienţi - creditori (ct. 419)		40				
Datorii cu personalul şi asigurările sociale (ct. 112+421+423+424+426+427+4281+ +431+437+4381)		41				
Impozit pe profit (ct. 441**)		42				
Taxa pe valoarea adăugată (ct. 4423)		43				
Alte datorii faţă de stat şi instituţii publice (ct. 4428**+444**+446**+447**+4481+ +4483+4485)		44				
Decontări cu grupul şi alte datorii (ct. 451**+455+456**+457+4582+509)		45				
Creditori diverşi (ct. 462)		46				
ALTE DATORII - TOTAL (rd. 39 la 46)		47				
Venituri înregistrate în avans (ct. 472)		48				
TOTAL DATORII (rd. 38+47+48)		49				

*) Solduri debitoare ale conturilor respective
**) Solduri creditoare ale conturilor respective
***) Conturile respective se utilizează numai de cooperativele de credit.

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

Numele şi prenumele_____ Numele şi prenumele_____
Semnătura_____ Semnătura_____

Ştampila unităţii

Situaţia altor provizioane

Cod 80

- mii lei -

Natura provizioanelor	Nr. rd.	Sold la începutul anului	Cheltuieli privind provizioanele	Venituri din provizioane	Sold la sfârşitul anului (col. 1+2-3)
A	B	1	2	3	4
I. PROVIZIOANE REGLEMENTATE (ct. 141)	01				
Provizioane pentru litigii (ct. 1511)	02				
Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor (ct. 1512)	03				
Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii (ct. 1513)	04				
Provizioane pentru pierderi din schimb valutar (ct. 1514)	05				
Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli (ct. 1518)	06				
II. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI - TOTAL (rd. 02 la 06)	07				
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS Materii prime (ct. 390)	08				
Materiale consumabile (ct. 391)	09				
Obiecte de inventar (ct. 392)	10				
Producţie în curs de execuţie (ct. 393)	11				
Produse (ct. 394)	12				
Stocuri aflate la terţi (ct. 395)	13				
Animale (ct. 396)	14				
Mărfuri (ct. 397)	15				
Ambalaje (ct. 398)	16				
TOTAL (rd. 08 la 16)	17				
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR Clienţi (ct. 491)	18				
Decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii (ct. 495)	19				
Debitori diverşi (ct. 496)	20				
TOTAL (rd. 18 la 20)	21				
Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament (ct. 590)	22				
III. ALTE PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE (rd. 17+21+22)	23				
TOTAL GENERAL (rd. 01+07+23)	24				

ADMINISTRATOR,

Numele şi prenumele_____

Semnătura_____

Ştampila unităţii

ÎNTOCMIT,

Numele şi prenumele_____

Semnătura_____

Alte informații privind regulile și metodele contabile și date complementare

Cod 90

I. Informații asupra regulilor și metodelor contabile folosite:

- indicarea modului de evaluare a diverselor poziții din bilanț și contul de profit și pierdere;_____
- metoda utilizată pentru calculul amortismentelor și provizioanelor; _____
- indicarea și justificarea derogărilor de la principiile generale; _____
- comentarii asupra absenței comparabilității conturilor și asupra eventualelor adaptări ale informațiilor prezentate în exercițiul precedent. _____

II. Alte informații:

- Angajamente financiare reflectate în conturi în afara bilanțului;_____
- Informații referitoare la modificarea capitalului; _____
- Analiza conturilor următoare:
  - acțiuni proprii; _____
  - cheltuieli și venituri excepționale; _____
  - cheltuieli și venituri pentru exercițiul anterior; _____
  - diferențe de conversie; _____
  - alte conturi;_____
  - sume neclarificate în soldul contului 473; _____
- Alte elemente semnificative:
  - comentarii asupra cifrei de afaceri; _____
  - evenimente posterioare închiderii exercițiului care nu au fost contabilizate în conturile exercițiului încheiat; _____
  - elemente contabilizate în conturile exercițiului încheiat, dar care privesc exercițiile precedente (eventualele erori constatate după aprobarea și depunerea situațiilor financiare anuale simplificate); _____
  - alte informații pe care unitatea consideră că este necesar să le prezinte; _____

_____

ADMINISTRATOR,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

ÎNTOCMIT,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

Ștampila unității

BIBLIOGRAFIE

1. ANA Gh. I - Profitul, Editura Economică, Bucureşti,1998
2. BĂCANU, I. - Capitalul social al societăţilor comerciale, Editura Lumina Lex, Bucureşti, 1999
3. BĂLĂNESCU, R., CORDUNEANU, C. - Taxa pe valoarea adăugată, Editura AGER, Bucureşti, 1993
4. BĂNĂŢEANU, Gh. - Sistem modern de contabilitate, Editura Sedcom Libris SA, Iaşi, 1998
5. BOJIAN, O. - Contabilitatea întreprinderilor, Editura Eficient, Bucureşti, 1996
6. BOJIAN, O. - Contabilitatea întreprinderilor, Editura Economică, 1999
7. BOULESCU, M., GHIŢĂ, M. - Control financiar şi expertiză contabilă, Editura Mondo-Ec., Craiova, 1992
8. CAPRON, M. - Contabilitatea în perspectivă, Editura Humanitas, Bucureşti, 1993
9. CĂTĂIU, I. (coordonator) - Contabilitatea de gestiune, Tipografia Universităţii din Craiova, 1998
10. CHADWICK, L. - Contabilitatea de gestiune, Editura Teora, Bucureşti, 1998
11. CHEBAC, N., SÎRBU, C. - Contabilitatea financiară, Editura All-Beck, Bucureşti, 1999
12. CLOCOTICI D., GHEORGHIU GH. - Operaţiunile de leasing, Editura Lumina Lex, Bucureşti, 1998
13. COLASSE, B. - Contabilitate generală, Ediţia a IV-a, Editura Moldova, Iaşi, 1995
14. CRISTESCU, N., SILION, C., DUMITRU, C. - Noua contabilitate, Editura Ecran Magazin, Braşov, 1993

15. DEACONU, A. - Bilanțul contabil al agenților economici, Editura Intelcredo, Deva, 1999

16. DOBROTĂ, N. (coordonator) - Dicționar de economie, Editura Economică, Bucureşti, 1999

17. DUBRULLE, L., SERVAN, L. - Compatibilité analytique de gestion, Editura Gestion, Paris, 1987

18. DUMBRAVĂ, P. - Contabilitatea de gestiune în unitățile de turism şi comerț, Editura Casa Cărții de Ştiință, Cluj-Napoca, 1999

19. DUMITRANA, M., NEGRIȚOIU, M. - Contabilitatea firmei, Editura Maxim, 1997

20. EPURAN, M., BĂBĂIȚĂ, V., GROSU, C. - Contabilitatea financiară în noul sistem contabil, Editura de Vest, Timişoara, 1994

21. EPURAN, M. (coordonator) - Contabilitatea financiară în noul sistem contabil, vol. I – II, Editura de Vest, Timişoara, 1994, 1995

22. EPURAN, M. (coordonator) - Contabilitatea financiară, vol. I – II, Editura de Vest, Timişoara, 1998

23. EPURAN, M., BĂBĂIȚĂ, V., GROSU, C. - Contabilitate şi control de gestiune, Editura Economică, Bucureşti, 1999

24. FELEAGĂ, N., IONAŞCU, I. - Contabilitatea financiară, vol. I – IV, Editura Economică, Bucureşti, 1993

25. FELEAGĂ, N., - Sisteme contabile comparate, Editura Economică, Bucureşti, 1995

26. FELEAGĂ, N. (coordonator) - Contabilitate aprofundată, Editura Economică, Bucureşti, 1996

27. FELEAGĂ, N., - Dincolo de frontierele vagabondajului contabil, Editura Economică, Bucureşti, 1997

28. FELEAGĂ, N., IONAŞCU, I. - Tratat de contabilitate financiară, vol. I – II, Editura Economică, Bucureşti, 1998

29. FELEAGĂ, N., - Sisteme contabile comparate, Ediția a II-a, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1999

30. GISBERTO-CHITA, A. - Contabilitatea societăților comerciale, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1999

31. HOANȚĂ, N. - Capitalul firmei, Tribuna economică, Bucureşti, 1998

32. IONAŞCU, I. - Epistemologia contabilității, Editura Economică, Bucureşti, 1997 .

33. ISTRATE, C. - Fiscalitate şi contabilitate în cadrul firmei, Editura Polirom, Iaşi, 1999

34. LEFTER, C. - Contabilitate, Universitatea „Constantin Brâncoveanu" – Brăila, 1995 .

35. LEFTER, C. (coordonator) - Bazele contabilității, Editura Editip, Tulcea, 1995 .

36. LEFTER, C. - Managementul transferului internațional de tehnologie, Editura, All – Educațional, Bucureşti, 1997 .

37. LEFTER, C. IONESCU, R. V. - Sinteze de economie politică, Editura Economică, Bucureşti, 1997 .

38. LEFTER, C. - Curs complet de contabilitate şi fiscalitate, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1999

39. LEFTER, C. - Curs complet de contabilitate şi fiscalitate, vol. II, Editura Economică, Bucureşti, 2000

40. LEFTER, C. - Curs complet de contabilitate şi fiscalitate, vol. III, Editura Economică, Bucureşti, 2001

41. LEFTER, C. - Curs complet de contabilitate şi fiscalitate, vol. IV, Editura Economică, Bucureşti, 2001

42. LUCA, I., MAZARACHI, C. - Bazele contabilității, Editura Național, Galați, 1999

43. LUNGU, I., LEFTER, C., IONESCU, R.V. - Economia Politică, Editura Fundației „Andrei Şaguna", Constanța, 1996

44. MALCIU, L. - Contabilitate creativă, Editura Economică, Bucureşti, 1999

45. MANN, R., MAYER, E. - Controlling. Conducerea profitabilă a întreprinderii, Editura All, Bucureşti, 1996

46. MANOLESCU, M., IORDACHE, A. - Contabilitatea de gestiune, TC. INF. Galați, 1994

47. MATIŞ, D., OPREAN, I., OLTEAN, I., PAŞCA, N., MARIAN, D., DEACONU, A., POP, A. - Bazele contabilității agenților economici din România, Editura Intelcredo, Deva, 1996

48. MOROŞAN, I. - Fiscalitatea, Editura Evcont Consulting, Suceava, 1998

49. MOŞTEANU, R. - Obligațiile fiscale ale agenților economici, Tribuna Economică, Bucureşti, 1999

50. MOŞNEANU, T. - Buget şi trezorerie publică, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1997

51. MUNTEANU, V., ȚURCAN, A. - Grupurile de societăți, Editura Economică, Bucureşti, 1998

52. MUREŞAN, M. - Gestionarea patrimoniului agenților economici, Editura Dacia, Cluj - Napoca, 1999

53. MUREŞAN, M. - Venituri şi cheltuieli în transportul feroviar, Editura Napoca Star, Cluj - Napoca, 1998

54. NEGESCU, I. - Bazele contabilității, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1998

55. NEGROȚOIU, M., DUMITRANA, M., BÎRSAN, L.L. - Contabilitatea în comerț şi turism, Editura Maxim, Bucureşti, 1998

56. OLIMID, L. - Măsurarea rezultatului contabil, Editura Economică, Bucureşti, 1998

57. OLIMID, L coordonator) - Sinteze teoretice şi lucrări practice la disciplina Sisteme contabile comparate, Editura ASE, Bucureşti, 1999

58. OPREA, C., RISTEA, M., VĂDUVA, I. - Bazele contabilității, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1995

59. OPREA, C., RISTEA, M., VĂDUVA, I. NEAMȚU, H. - Bazele contabilității, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1997

60. OPREAN, I. (coordonator) - Întocmirea şi auditarea bilanţului contabil, Editura Intelcredo, Deva, 1997

61. OPREAN, I. (coordonator) - Teorie şi practică la bazele contabilităţii, Casa Cărţii de Ştiinţă, Cluj – Napoca, 1999

62. PANTEA, I. P., POP, A. - Contabilitatea generală a economiei de piaţă, Editura Dacia, Cluj – Napoca, 1992

63. PANTEA, I. P. - Managementul contabilităţii, vol. I – II. Editura Intelcredo, Deva, 1998

64. PANTEA, I. P. - Managementul contabilităţii româneşti, Ediţia a II-a, Editura Intelcredo, Deva, 1999

65. PANTEA, I. P., (coordonator) - Contabilitatea financiară a agenţilor economici din România, Ediţia a III-a, Editura Intelcredo, Deva, 1999

66. PEROCHON, C. - Compatibilité générale, Les Éditions Foucher, Paris, 1991

67. PITULESCU, I. - Dicţionar de termeni juridici uzuali, Editura Alex, Bucureşti, 1998

68. POP, A. (coordonator) - Contabilitate de gestiune aplicată în comerţ, Editura Intelcredo, Deva, 1999

69. POPESCU, Gh. - Procedurile controlului intern şi creditul financiar, vol. I – II, Editura Gestiune, Bucureşti, 1997

70. POSSLER, L. (coordonator) - Sistemul contabil al agenţilor economici, Ediţia a III-a, Editura Fundaţiei „Andrei Şaguna", Constanţa, 1998

71. POSSLER, L. LAMBRU, Gh., CUCUI, N. - Sistemul contabil al agenţilor economici, Editura Fundaţiei „Andrei Şaguna", Constanţa, 1998

72. RAŢIU, T. (coordonator) - Cartea contabilului autodidact, Editura Gestiunea, Bucureşti, 1995

73. RISTEA, M. - Noul sistem contabil din România, Editura Cartimex, Bucureşti, 1994

74. RISTEA, M. - Contabilitatea societăţilor comerciale, vol. I, CECCAR, Bucureşti, 1995

75. RISTEA, M., RĂILEANU, V., OLIMP, L., STOIAN, A., NIŞULESCU, I. - Contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderii, Tribuna Economică, Bucureşti, 1995

76. RISTEA, M. (coordonator), OLIMP, L., STOIAN, A., NIŞULESCU, I., RĂILEANU, V. - Contabilitatea societăţilor comerciale, vol. II, CECCAR, Bucureşti, 1996

77. RISTEA, M., CUCU, C., LĂZĂRESCU, C. - Contabilitatea întreprinderii, vol. I, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 1997

78. RUSE, V., TRIFAN, A. - Contabilitatea întreprinderii, Editura Maco, Braşov, 1999

79. SUTARU, D. - Contabilitate pentru începători, Editura Economică, Bucureşti, 1995

80. SEBE, L., ARITON, V. - Contabilitatea şi fiscalitatea operaţiunilor privind fuziunea şi lichidarea societăţilor comerciale, Tribuna Economică, Bucureşti, 1998

81. TALOGHIR, Ch., NEGOESCU, Gh. - Contabilitatea pe înţelesul tuturor, Editura All-Beck, 1998

82. TEMEŞ, I., MUREŞAN, M. - Contabilitate bancară, Editura Napoca Star, Cluj – Napoca, 1998

83. TIMARIU, D., POPESCU, Gh., POSSLER, L. - Contabilitate teoretică şi comercială, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1981

84. TIRON, T.A. - Aplicaţii de contabilitate financiară, Casa de Editură Dochia, Cluj – Napoca, 1998

85. TOMA, M., CHIVULESCU, M. - Ghid practic pentru audit financiar şi certificarea bilanţurilor contabile, CECCAR, Bucureşti, 1995

86. TOMA, M., BREZEANU, P. - Finanţe şi gestiune financiară, Editura Economică, Bucureşti, 1996

87. TOPCIU, C. - Evidenţa bugetară, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 1977

88. TOPCIU, C., VINTILĂ, G. - Fiscalitate, Lito, U.I. „Titu Maiorescu", Bucureşti, 1998

89. TRAŞCĂ, M., CĂTOIU, I. - Contabilitatea societăţilor de grup, Tribuna Economică, Bucureşti, 1996

90. TRAŞCĂ, M. - Evaluări contabile patrimoniale, Tribuna Economică, Bucureşti, 1998

91. TUŢU, A. - Bilanţul contabil în gestiunea întreprinderilor, Tribuna Economică, Bucureşti, 1998

92. VÂSCU BARBU, T. - Bugetul statului şi agenţii economici, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1997

93. VASILE, I. - Gestiunea financiară a întreprinderii, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1997

94. VINTER, A. - Bazele contabilităţii, Editura Treira, Oradea, 1999

95. VIŞAN, D. - Contabilitatea în comerţul exterior, vol. I – II, Editura Economică, Bucureşti, 1995, 1996

96. VIŞAN, D. - Sistemul contabil în comerţul exterior, Editura Economică, Bucureşti, 1996

97. VOICA, V. - Contabilitate. Principii şi aplicaţii practice privind noul sistem de contabilitate modernă, Editura Burounion, 1993

98. Ministerul Finanţelor - Norme metodologice pentru întocmirea formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi modelele acestora, Editura Economică, Bucureşti, 1998

99. *** - Hotărârea Guvernului nr. 304 / 1999, privind limitele legale de perisabilitate la mărfuri, în procesul de comercializare

100. *** - Legea Contabilităţii nr. 82 / 1991

101. *** - Hotărârea Guvernului nr. 704 / 1993, pentru aprobarea unor măsuri de executare a Legii Contabilităţii nr. 82 / 1992

102. *** - Sistemul contabil al agenţilor economici, Ministerul Finanţelor, Bucureşti, 1993

103. *** - Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile, Ministerul Finanţelor, Bucureşti, 1993

104. *** - Noile reglementări privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, Ministerul Finanţelor, Bucureşti, 1994

105. *** - Legea finanţelor publice nr. 72 / 1996

106. *** - Ordonanţa Guvernului nr. 3 / 1992 privind taxa pe valoarea adăugată

107. *** - Hotărârea Guvernului nr. 512 / 1998, privind aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3 / 1992

108. *** - Legea bugetului de stat nr. 36 / 1999

109. *** - Alte acte normative care reglementează activitatea financiar – contabilă.

110. *** - Totul despre Codul Vamal al României, Editura Eurostampa, Timişoara, 1999

111. *** - Legea Contabilității nr. 82 / 1991, cu modificările ulterioare

112. *** - Manual pentru aplicarea impozitului pe venit, Ministerul Finanțelor, 2000

113. *** - Ordonanța Guvernului nr. 11 / 1996, privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările ulterioare

114. *** - Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 70 / 1994 privind impozitul pe profit, cu modificările ulterioare

115. *** - Legea nr. 76 / 1999, privind bugetul de stat pe anul 2000

116. *** - Hotărârea Guvernului nr. 402 / 2000, pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit

117. *** - Ordonanța Guvernului nr. 73 / 1999, privind impozitul pe venit, cu modificările ulterioare

118. *** - Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17 / 2000, privind taxa pe valoarea adăugată

119. *** - Hotărârea Guvernului nr. 401 / 2000, privind aprobarea Normelor de aplicare a O.U.G. nr. 17 / 2000, privind taxa pe valoarea adăugată

120. *** - Ordonanța de Urgență nr. 27/2000, privind regimul produselor supuse accizelor

121. *** - Hotărârea Guvernului nr. 212/2000, pentru aprobarea Normelor metodologice privind tehnica de calcul şi formularistica necesară pentru accize şi pentru impozitul la țițeiul şi la gazele naturale din producția internă

122. *** - Ordonanța Guvernului nr. 75/2001, privind organizarea şi funcționarea cazierului fiscal

123. *** - Ordonanța Guvernului nr. 7 / 2001, privind impozitul pe venit

124. *** - O.M.F.P. nr. 81 / 2002, privind modificarea O.M.F.P. nr. 2103 / 2001

125. *** - Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 40 / 2002, pentru recuperarea arieratelor bugetare

126. *** - Decizia M. F. Nr. 3 / 2002, pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind impozitul pe profit şi taxa pe valoarea adăugată

B.C.U. "M. EMINESCU" IAŞI
Tipărit la
EDITURA

Conf. univ. dr. Lefter Chirică

- Licențiat al Academiei de Studii Economice București, 1986;
- Cursuri postuniversitare în specialitatea „Management, tehnici comerciale și bancare internaționale", Academia de Studii Economice București, 1987;
- Doctorat în economie, Academia de Studii Economice București, 1996;
- Specializări la Academia Federală de Finanțe a Germaniei (Bruhl, 1997) și la Școala Superioară de Finanțe a Landului Bavaria (Herrsching/ Ammersee, 1998);
- Expert contabil, Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați București, 1996;
- Director general adjunct, Direcția Generală Programe, Prognoză, Buget-Finanțe, Consiliul Județean Tulcea, 1996-1997;
- Director general al Direcției Generale a Finanțelor Publice și Controlului Financiar de Stat Tulcea (1997-2001);
- Conferențiar universitar, Ministerul Educației Naționale, 2000;
- Cadru didactic la Școala Postliceală Economică Tulcea, Școala Română de Afaceri, Filiala Tulcea, Colegiul Dobrogean „Spiru Haret" Tulcea, Universitatea „Andrei Șaguna" Constanța, Universitatea Ecologică București, Universitatea „Dunărea de Jos" Galați;
- Președinte al Asociației Generale a Economiștilor din România, Filiala Tulcea (1996-2001);
- Autor și coautor de articole, studii, referate, proiecte și cursuri universitare în domeniul economic.

EDITURA ECONOMICĂ

ISBN 973-590-188-9

ISBN 973-590-699-6

(Vol. V)